

CADERNO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

QUESTÕES ATUAIS

de Direito Tributário

Coordenação:

Professora Doutora Lilian Rocha

Professor Mestre Edvaldo Fernandes

Gabriel R. Rozendo Pinto

Leandro Soares Nunes

Lilian Rose Lemos Rocha

Edvaldo Fernandes

Gabriel R. Rozendo Pinto

Leandro Soares Nunes

CADERNO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

QUESTÕES ATUAIS *de Direito Tributário*

Organizadores:

Gabriel R. Rozendo Pinto

Leandro Soares Nunes

Naiara Ferreira Martins

Pedro Almeida Costa

Pietro Pimenta

Rafael de Almeida Guimarães

Rodrigo Gonçalves Ramos de Oliveira

Brasília, 2016.

REITORIA

Reitor

Getúlio Américo Moreira Lopes

Vice-Reitor

Edevaldo Alves da Silva

Pró-Reitora Acadêmica

Presidente do Conselho Editorial

Elizabeth Lopes Manzur

Pró-Reitor Administrativo-Financeiro

Gabriel Costa Mallab

Secretário-Geral

Maurício de Sousa Neves Filho

DIRETORIA

Diretor Acadêmico

Carlos Alberto da Cruz

Diretor Administrativo-Financeiro

Geraldo Rabelo

INSTITUTO CEUB DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO - ICPD

Diretor

João Herculino de Souza Lopes Filho

Diretor Técnico

Rafael Aragão Souza Lopes

Capa

UniCEUB/ACC | André Ramos

Projeto Gráfico e Diagramação

AR Design

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Caderno de pós-graduação em direito : questões atuais de direito tributário / organizadores, Gabriel R. Rozendo Pinto ... [et al.] ; [autores] Lilian Rose Lemos Rocha ... [et al.]. – Brasília : UniCEUB : ICPD, 2016.

114 p.

ISBN 978-85-61990-56-5

1. Direito tributário. I. Centro Universitário de Brasília. II. Título.

CDU: 336.22

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Reitor João Herculino

Centro Universitário de Brasília – UniCEUB

SEPN 707/709 Campus do CEUB

Tel. 3966-1335 / 3966-1336

PREFÁCIO.....	7
A APARENTE INCONSTITUCIONALIDADE DA “TAXA DE FISCALIZAÇÃO” PREVISTA NO §3º, DO ARTIGO 77, DA LEI Nº. 10.233/2001.....	9
<i>ANTHONY DE SOUZA SOARES</i>	
O ICMS ECOLÓGICO E OS IMPOSTOS VERDES NA EUROPA: UM BREVE COTEJAMENTO ENTRE A IMPLEMENTAÇÃO DO TRIBUTO AMBIENTAL NOS ESTADOS DA AMAZÔNIA LEGAL E A POLÍTICA FISCAL NA UNIÃO EUROPEIA	25
<i>CLÁUDIO AUGUSTO CUNHA NASCIMENTO</i>	
TRIBUTAÇÃO AOS RENDIMENTOS DO RESIDENTE NO EXTERIOR EM INVESTIMENTOS EM FUNDOS DE RENDA FIXA DO ARTIGO	47
<i>JÉSSICA RICO GOVEIA</i>	
SIGILO BANCÁRIO, DIREITO À PRIVACIDADE E O JULGAMENTO DO RE 601314 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	63
<i>NATHALIA CORRÊA DE SOUZA</i>	
A POSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONTIDA NO ART. 150, VI, “A” E PARÁGRAFO 2º, DA CF/88 À EMPRESA PÚBLICA. COMPANHIA IMOBILIÁRIA DE BRASÍLIA TERRACAP.....	81
<i>FLÁVIO VICTOR SARAIVA DE SOUZA</i>	
PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STF E STJ	97
<i>WENDELL LUIZ RUFINO DA SILVA</i>	



PREFÁCIO

Pioneirismo sempre foi uma característica do UniCEUB; outra característica é a evolução permanente. A Instituição sempre acompanhou a evolução tecnológica e pedagógica do ensino. Isso se coaduna com a filosofia institucional que é a de preparar o homem integral por meio da busca do conhecimento e da verdade, assegurando-lhe a compreensão adequada de si mesmo e de sua responsabilidade social e profissional. Destarte, a missão institucional é a de gerar, sistematizar e disseminar o conhecimento visando à formação de cidadãos reflexivos e empreendedores, comprometidos com o desenvolvimento socioeconômico sustentável.

E não poderia ser diferente. Com a expansão do conteúdo acadêmico que se transpassa do físico para o virtual, do local para o universal, do restrito para o difundido, isso porque o papel não é mais apenas uma substância constituída por elementos fibrosos de origem vegetal, os quais formam uma pasta que se faz secar sob a forma de folhas delgadas donde se cria, modifica, transforma letras em palavras; palavras em textos; textos em conhecimento, não! O papel se virtualiza, se desenvolve, agora, no infinito, rebuscado de informações. Assim, o UniCEUB acompanha essa evolução. É dessa forma que se desafia o leitor a compreender a atualidade, com a fonte que ora se entrega à leitura virtual, chamada de *e-book*.

Isso é resultado do esforço permanente, da incorporação da ciência desenvolvida no ambiente acadêmico, cujo resultado desperta emoção, um sentimento de beleza de que o conteúdo científico representa o diferencial profissional.

Portanto, convido-os a leitura desta obra, que reúne uma sucessão de artigos que são apresentados com grande presteza e maestria; com conteúdo forte e impactante; com sentimento e método, frutos da excelência acadêmica.



A APARENTE INCONSTITUCIONALIDADE DA “TAXA DE FISCALIZAÇÃO” PREVISTA NO §3º, DO ARTIGO 77, DA LEI Nº. 10.233/2001

Anthony de Souza Soares¹

SUMÁRIO

1 Introdução. 2 A instituição de taxas no Sistema Tributário Nacional. 3 Considerações sobre a legalidade da cobrança da “taxa de fiscalização” pela Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT. 3.1 Fato gerador e base de cálculo da “taxa de fiscalização” prevista no artigo 77, § 3º, da Lei nº. 10.233/2001. 3.2 Aparente inconstitucionalidade da “taxa de fiscalização”. 4 Conclusão. Referências.

RESUMO

A Lei nº 12.996/2014, em seu artigo 3º, alterou a Lei de criação da Agência Nacional de Transportes Terrestres/ANTT, Lei nº 10.233/2001, instituindo a “taxa de fiscalização” a ser cobrada pela referida agência. O presente estudo faz uma análise da inconstitucionalidade da exação sob o ponto de vista da base de cálculo adotada, dado a natureza sinalagmática das taxas que exige uma relação de proporcionalidade entre o valor a ser cobrado e o custo da atividade estatal.

Palavras-chave: Taxa de fiscalização. Inconstitucionalidade. Base de cálculo. Custo da atividade estatal.

ABSTRACT

The law nº 12.996/2014 in its article 3º, amended the Law of creation of the National Agency of Land/ANTT Transport, Law nº 10.233/2001, instituting the “inspection fee” to be charged by that agency. This study is an analysis of the unconstitutionality of the exaction from the point of view of the adopted tax basis, given the synallagmatic nature of the fees that requires a proportional relationship between the amount to be charged and the cost of state activity.

Keywords: Inspection fee. Unconstitutionality. Calculation basis. Cost of state activity.

¹ Advogado - Pós-graduando em Direito Empresarial e Contratos no Centro Universitário de Brasília -- UniCEUB

1 INTRODUÇÃO

As leis instituidoras das agências lhes asseguram autonomia financeira, logo, buscam-se mecanismos para assegurar a captação de recursos para sua manutenção. Além da verba orçamentária proveniente da dotação no Orçamento Geral da União e de outras fontes de recursos previstas em lei, as agências reguladoras obtêm receitas advindas de taxas, a exemplo da “Taxa de Saúde Suplementar” criada pela Agência Nacional de Saúde/ANS ou mesmo a “Taxa de Fiscalização Sanitária” cobrada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária/ANVISA, ambas objeto de questionamentos no âmbito judicial, mas que, de uma maneira geral, tiveram reconhecida a legalidade da cobrança, pois decorrem do exercício do poder de polícia desempenhado pela agência respectiva.

A busca de receitas pelas agências, porém, não pode desnaturar sua finalidade precípua de órgão regulador e fiscalizador para descambar em uma sanha arrecadatória, do contrário, inviabilizam-se as atividades econômicas reguladas e, de forma reflexa, contraria-se o próprio interesse público. Como adverte Marçal Justen Filho²,

A taxa não é instrumento de acumulação de riquezas para a entidade estatal. Sua natureza ressarcitória significa que o montante global arrecadado deverá corresponder, grosso modo, às despesas incorridas pelo sujeito ativo para o desempenho de suas funções regulatórias. A constatação de que os valores arrecadados superam a dimensão dos custos necessários ao exercício das competências regulatórias acarreta a inconstitucionalidade da exigência.

O objeto do presente estudo, portanto, é a análise da cobrança da “taxa de fiscalização” prevista no §3º, do artigo 77, da Lei nº 10.233/2001, acrescentado pela Lei nº. 12.996/2014, em que as empresas de transporte rodoviário coletivo interestadual e internacional de passageiros ficaram obrigadas a pagar à Agência Nacional de Transportes Terrestres/ANTT. Referida taxa de fiscalização, na forma concebida, não atinge a sua finalidade de contraprestação pelo dispêndio

² JUSTEN FILHO, Marçal. *O direito das agências reguladoras independentes*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 479.

no exercício do poder de polícia, assemelhando-se, na verdade, a um verdadeiro imposto, pois calculada sobre o patrimônio do sujeito passivo.³

Aborda-se, inicialmente, a instituição de taxas no Sistema Tributário Nacional que, por definição legal e constitucional, tem como fato gerador e são instituídas em razão do “exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e indivisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (art. 77, caput, do CTN e 145, II, da CF)⁴, em seguida, fazem-se considerações relativas ao fundamento legal e constitucional da cobrança de taxa de fiscalização pela Agência Nacional de Transportes Terrestres, citando doutrina e jurisprudência atualizada do tema para, finalmente, examinarem-se o fato gerador e a base de cálculo adotado na instituição do tributo previsto no artigo 77, §3º, da Lei nº. 10.233/2001.⁵

Sob a perspectiva da análise do fato gerador e da base de cálculo adotados para instituição do tributo, analisa-se uma aparente inconstitucionalidade da exação, fazendo citações doutrinárias e jurisprudenciais sobre casos análogos, apresentando, ao final, uma síntese conclusiva sobre o tema, no sentido de aclarar a questão, que vem sendo objeto de grande preocupação no setor de transporte rodoviário coletivo interestadual e internacional de passageiros, ante a evidente elevação nos custos da atividade.

³ BRASIL. *Lei nº 10.233 de 5 de junho de 2001*. Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm>. Acesso em: 05 out. 2016. BRASIL. *Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014*. Altera as Leis nos 12.715, de 17 de setembro de 2012, que institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR-AUTO, 12.873, de 24 de outubro de 2013, e 10.233, de 5 de junho de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12996.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

⁴ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm>. Acesso em: 05 out. 2016. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

⁵ BRASIL. *Lei nº 10.233 de 5 de junho de 2001*. Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

2 A INSTITUIÇÃO DE TAXAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A taxa, espécie de tributo vinculado, tem como base legal e constitucional as disposições contidas no artigo 77, caput e parágrafo único e artigo 145, inciso II e §2º, da Constituição Federal, que estabelecem sua instituição “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.⁶

Nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado⁷:

Enquanto o imposto é uma espécie de tributo cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (CTN, art.116), a taxa, pelo contrário, tem seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Por isto é que se diz, reproduzindo ideia de A. D. Giannini (Instituzioni di Diritto Tributário, Milão, Dott. A. Giuffrè Editore, 1948, p.39), que a taxa é um tributo vinculado.

Na mesma linha, Geraldo Ataliba⁸ traz a seguinte conceituação referindo-se ao sujeito passivo da taxa:

Conceituamos taxa como o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado. Não basta que a consistência da h.i. seja uma atuação estatal. É preciso que esta seja, de qualquer modo, referida ao obrigado (sujeito passivo), para que dele possa ser exigida. Se pudesse ser exigida de outra pessoa, desapareceria qualquer utilidade na distinção entre taxa e imposto.

A taxa, portanto, ao contrário do imposto, há de referir-se a uma atividade estatal específica ao contribuinte, isto é, não se destina à coletividade em geral,

⁶ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm>. Acesso em: 05 out. 2016. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 437.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 157.

de forma indiscriminada, mas a um grupo limitado de beneficiários do serviço ou que tem serviços colocados à sua disposição, sendo exigida, portanto, em razão dessa prestação direta ou de disposição dos serviços ou em razão do exercício do poder de polícia.

Uma característica da taxa, é que a sua base de cálculo ou base impositiva, na definição de Geraldo Ataliba, tenha correlação com o custo da atividade estatal, e não com a condição do contribuinte. Embora a correspondência entre o valor da taxa e o custo da atividade estatal não signifique uma perfeita identidade, deve haver uma razoável equivalência, do contrário, a taxa pode representar um efeito de confisco (art. 150, IV, da CF).

Na doutrina de Roque Antônio Carrazza⁹, fica muito clara essa necessidade de correlação aproximada entre o valor da taxa e o custo da atividade estatal:

O valor da taxa, seja de serviço, seja de polícia, deve corresponder ao custo, ainda que aproximado, da atuação estatal específica. É claro que, neste campo, não precisa haver uma precisão matemática; deve, no entanto, existir uma razoabilidade entre a quantia cobrada e o gasto que o Poder Público teve para prestar aquele serviço público ou praticar aquele ato de polícia. Esta razoabilidade é aferível, em última análise, pelo Poder Judiciário, mediante provocação do contribuinte interessado.

E arremata:

Se não houver equivalência entre o custo da atuação estatal específica e o quantum da taxa, o tributo será inconstitucional, por desvirtuamento de sua base de cálculo. Com isto, aliás, ele assumirá feições confiscatórias, afrontando, pois, o art.150, IV, da CF. Todavia, a ordem jurídica não exige, neste ponto, o impossível, isto é, que haja uma dosagem milimétrica entre a quantia cobrada e o gasto que o Poder Público (ou quem agiu em seu nome) teve para praticar o ato de polícia ou pra prestar o serviço público. Basta que exista, como observou Héctor Villegas: “uma prudente, razoável e discreta proporcionalidade entre ambos os termos”.¹⁰

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 556-557.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo:

Essa proporcionalidade que há de existir entre o custo do serviço estatal e o valor exigido do contribuinte, já está bem sedimentada na jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal que, em diversas oportunidades, fez consignar em seus arestos a necessária correlação dos fatores (custo do serviço estatal x valor da taxa), dentro de uma razoabilidade aceitável, a exemplo do que se decidiu no RE 856185 AgR/PR, Relator Ministro Roberto Barroso; ADI 948/GO, Relator Ministro Francisco Rezek; e, ADI 2551/MC-QO/MG, Relator Ministro Celso de Mello.

Importa ressaltar, ainda, a exigência constitucional de que “*as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*”, vedação expressa no §2º, do art.145, da CF/88¹¹, e que já era prevista na Constituição Federal de 1967, na redação dada pela EC nº 01/1969, enquanto que o Código Tributário Nacional dispõe que “*a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas*” (art. 77, parágrafo único, do CTN)¹².

A expressão final “*nem pode ser calculada em função do capital das empresas*”, deixa ainda mais clara a impossibilidade de instituição de taxas tendo como base de cálculo o patrimônio, a renda ou a produção das empresas, isso está a cargo dos impostos, alerte-se, no entanto, a possibilidade de que seja utilizado no cálculo do valor da taxa, um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre estas bases, haja vista a Sumula Vinculante 29 do Supremo Tribunal Federal: “*É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra*”¹³.

Malheiros, 2009. p. 556-557.

¹¹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da Republica Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

¹² BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 29*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282>>. Acesso em: 05 out. 2016.

3 CONSIDERAÇÕES SOBRE A LEGALIDADE DA COBRANÇA DA “TAXA DE FISCALIZAÇÃO” PELA AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES – ANTT.

No aspecto relacionado à cobrança de taxas pelas agências reguladoras, a doutrina vacila quanto à legalidade da exigência das denominadas “taxas regulatórias” que tenha por objeto a prestação de serviços públicos, justamente pela competência eminentemente reguladora e fiscalizadora das agências regulatórias, e não de prestação de serviços públicos, o mesmo não se diga, contudo, das taxas decorrentes do exercício efetivo do poder de polícia, as denominadas “taxas de polícia” (art. 78, CTN), essas sim, majoritariamente aceitas pela doutrina e pela jurisprudência.

Considerando que o objeto do presente estudo está centrado na “taxa de fiscalização” exigida pela ANTT das empresas autorizadas à prestação dos serviços – hipótese que se relaciona com o exercício do poder de polícia – os aspectos a serem examinados restringem-se a essa modalidade de tributo. A Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT foi criada pela Lei nº. 10.233/2001, tendo entre suas atribuições a fiscalização, dentro de sua área de atuação, da prestação dos serviços de transportes, nos termos dos artigos 22, incisos I, III, IV, VI e VII, e artigo 24, inciso III, da Lei nº. 10.233/2001.¹⁴

A mesma lei de criação da ANTT constituiu, entre outras fontes de receitas, “*os produtos das arrecadações de taxas de fiscalização da prestação dos serviços e de exploração de infra-estrutura*”, nos termos do artigo 77, inciso III, com redação dada pela Medida Provisória nº2.217-3/2001, que assim dispõe:

Art. 77. Constituem receitas da ANTT e da ANTAQ:

III - os produtos das arrecadações de taxas de fiscalização da prestação de serviços e de exploração de infra-estrutura atribuídas a cada Agência.¹⁵

¹⁴ BRASIL. *Lei nº 10.233 de 5 de junho de 2001*. Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

¹⁵ BRASIL. *Lei nº 10.233 de 5 de junho de 2001*. Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a

A Lei nº. 12.996/2014, por sua vez, acrescentou o § 3º, ao artigo 77, da Lei nº 10.233/2001, fixando em R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais) o valor da taxa de fiscalização de que trata o inciso III, do referido dispositivo legal, a ser paga por ano e por ônibus registrado pela empresa detentora de autorização ou permissão outorgada pela ANTT, no caso das empresas que explorem o transporte rodoviário coletivo interestadual e internacional de passageiros, nos seguintes termos:

§ 3º No caso do transporte rodoviário coletivo interestadual e internacional de passageiros, a taxa de fiscalização de que trata o inciso III do caput deste artigo será de R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais) por ano e por ônibus registrado pela empresa detentora de autorização ou permissão outorgada pela ANTT.¹⁶

Embora a lei não delimite de uma forma pormenorizada o fato gerador e a base de cálculo do tributo, é indubitoso que a Agência Nacional de Transportes Terrestres/ANTT, no exercício regular do poder de polícia (art. 78, CTN), tem competência legal para cobrar a taxa de fiscalização prevista no art. 77, III, § 3º, da Lei nº. 10.233/2001, ao passo que as empresas de transporte rodoviário coletivo interestadual e internacional de passageiros, sujeitas à fiscalização da ANTT, estão obrigadas ao recolhimento do tributo.

Notadamente, poder-se-ia questionar se a ANTT mantém estrutura física adequada para exigir taxa de fiscalização de todas as empresas de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros, isto é, se de fato exerce o poder de polícia em todo o país, de forma a justificar a cobrança do tributo. Nesse particular, embora se observe de informações colhidas no próprio *site* da ANTT, a existência de unidades regionais (físicas) em apenas 9 (nove) estados da federação e a sua sede no Distrito Federal, também é possível verificar que a ANTT mantém postos de fiscalização nos terminais rodoviários de todos os estados e na Capital Federal, o que, a princípio, poderia ser suficiente a justificar

Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

¹⁶ BRASIL. *Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014*. Altera as Leis nos 12.715, de 17 de setembro de 2012, que institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR-AUTO, 12.873, de 24 de outubro de 2013, e 10.233, de 5 de junho de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12996.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

a cobrança, sob o ponto de vista da existência do efetivo poder de polícia na origem e destino das linhas rodoviárias.

Convém destacar que o STF teve oportunidade de manifestar-se no sentido de que, o efetivo exercício do poder de polícia é demonstrado pela “mera existência de órgão administrativo que possua estrutura e competência para a realização de atividade de fiscalização” (RE 856.185/PR, Rel. Min. Roberto Barroso), no mesmo sentido o RE 588.322/RO, Rel. Min. Ilmar Galvão e o RE 222.252/SP, Rel. Ministra Ellen Gracie.

A exigência das “taxas de polícia” pelas agências reguladoras, portanto, desde que previstas em lei, em sentido formal, são constitucionais e decorrem do exercício do poder de polícia destas autarquias especiais, sendo confirmada a legalidade da exação pela jurisprudência de nossos Tribunais, a exemplo da “Taxa de Vigilância e Fiscalização Sanitária” exigida pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária/ANVISA, que teve reconhecida a legalidade na Arguição de Inconstitucionalidade na AC nº1999.34.00.034204-0/DF, Rel. p/ acórdão Des. Fed. Souza Prudente do TRF – 1ª Região, e a “Taxa de Saúde Suplementar” da Agência Nacional de Saúde/ANS que, não obstante tenha sido considerada ilegal em vários precedentes em razão da fixação da base de cálculo por meio de Resolução da própria ANS, restou claro o entendimento acerca da legalidade da exação sob o ponto de vista do fato gerador do tributo (poder de polícia), conforme julgados na AC nº2000.38.00.009511-9/MG, Rel. Juiz Fed. Wilson Alves de Souza – TRF/1ª Região e EDcl nos EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 961.709/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, do STJ.

No caso em estudo, todavia, não obstante verificar-se a legalidade do fato gerador – entendido esse como o efetivo exercício do poder de polícia – não se pode dizer o mesmo da legalidade e constitucionalidade da base de cálculo escolhida para instituição do tributo, assim deduzida do artigo 77, §3º, da Lei nº 10.233/2001: “[...] a taxa de fiscalização de que trata o inciso III do caput deste artigo será de R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais) por ano e por ônibus registrado pela empresa detentora de autorização ou permissão outorgada pela ANTT”¹⁷.

¹⁷ BRASIL. *Lei nº 10.233 de 5 de junho de 2001*. Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes, e dá outras providências. Dis-

3.1 Fato gerador e base de cálculo da “Taxa de Fiscalização” prevista no artigo 77, § 3º, da Lei nº. 10.233/2001.

Como leciona Hugo de Brito Machado¹⁸,

O fato gerador da taxa é sempre uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte [...]. Resulta claro do texto constitucional que a atividade estatal específica relativa ao contribuinte, à qual se vincula a instituição da taxa, pode ser (a) o exercício regular do poder de polícia ou (b) a prestação de serviços ou colocação destes à disposição do contribuinte.

No tocante à definição do fato gerador da taxa de fiscalização prevista no art.77, §3º, da Lei nº 10.233/2001, não há maiores questionamentos, na medida em que é perfeitamente perceptível que decorre do exercício regular do poder de polícia da ANTT e tem como sujeito passivo o particular que deu causa à atividade estatal. Ou seja, o poder público tem um custo com a atividade fiscalizatória sobre as empresas de transporte, logo, é legítimo que se cobre das empresas os custos dessa atividade estatal.

A base de cálculo da taxa, entretanto, é que merece uma análise mais aprofundada, na medida em que foi estabelecida à forfait em R\$1.800,00 (um mil e oitocentos reais) a ser paga anualmente, tendo como elemento da base imponível, única e exclusivamente, o número de ônibus registrados pela empresa junto ao órgão estatal, ou seja, a base de cálculo desvirtuou-se de sua finalidade de contraprestação pelo custo do serviço estatal para fixar-se no patrimônio das empresas, isto é, a cada ônibus adquirido e registrado na ANTT deverá ser paga a taxa de fiscalização.

Não é demais lembrar que a base de cálculo da taxa deverá corresponder ao custo do serviço estatal, pelo menos aproximado ou dentro de uma equivalência razoável, mas nunca deverá ter por base o patrimônio, a renda ou mesmo o volume de produção do contribuinte (STJ, REsp 733.411/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, e STF, RE 554.951/SP, Rel. Min. Dias Toffoli)¹⁹

ponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 438.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 860.

“no caso das taxas, a base de cálculo deve mensurar o custo da atividade estatal, ou seja, a sua intensidade em relação ao contribuinte, refletindo o caráter sinalagmático, que lhe é inerente. A graduação nas taxas não se opera, tecnicamente, de acordo com os rendimentos do contribuinte, seu patrimônio, ou capacidade financeira em geral, elementos estranhos. Tecnicamente, as taxas devem ser graduadas segundo a intensidade da utilização do serviço pelo contribuinte ou dos gastos provocados”.²⁰

3.2 Aparente inconstitucionalidade da “Taxa de Fiscalização”.

Aspecto intransponível a ser considerado é que a taxa de fiscalização teve por base de cálculo o patrimônio das empresas, a frota de ônibus registrada na ANTT, quando deveria medir-se pelo custo da atuação estatal, circunstancia essa que, por si só, já é suficiente a demonstrar o desvirtuamento da exação, na verdade, criou-se mais um imposto sobre o patrimônio, disfarçado de taxa, principalmente se levarmos em conta que, essencialmente, o patrimônio das empresas de transporte é a sua frota de veículos.

Não é tarefa fácil encontrar uma fórmula que remunere de forma justa e equitativa o custo da atuação estatal no exercício do poder de polícia, justamente pelas variantes decorrentes dos custos de manutenção do aparato fiscalizatório nas diversas regiões do país (aluguéis, mobiliário, insumos, salários etc.), todavia, a fórmula escolhida – taxação da frota de ônibus das empresas – certamente não é a que melhor atende a finalidade das normas legais e constitucionais em vigor, que exigem uma correspondência razoável entre o valor do tributo e o custo da atuação estatal.

A par dessa exigência legal e constitucional e numa análise mais cômoda, poder-se-ia concluir que a taxação por ônibus seria a mais justa e razoável, dentro de uma proporcionalidade, ao supor que, quanto maior a frota da empresa mais trabalho dará à fiscalização, todavia, embora seja uma equação que pareça correta, não há uma relação direta de equivalência entre o número de ônibus das empresas e o custo da atividade fiscalizatória, pelo simples fato de que o aparato estatal de fiscalização não aumentará na proporção da aquisição e registro dos

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 860.

ônibus junto à ANTT. Tal equação, inclusive, desestimularia a aquisição de veículos novos e o aumento da frota, em manifesto prejuízo ao interesse público.

Para ter uma ideia, informações colhidas do site da ABRATI – Associação Brasileira das Empresas de Transporte Terrestre de Passageiros²¹, citando Anuário estatístico da ANTT do ano de 2008 (ano base 2007), dão conta de uma frota de 13.907 ônibus para atender os serviços de transporte rodoviário regular existente, logo, fazendo uma conta simples chega-se ao montante de pouco mais de R\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de reais) arrecadados anualmente apenas pelas empresas de transporte regular, sem contar as empresas de fretamento, para custear os serviços de fiscalização no país – além das dotações orçamentárias e demais receitas previstas em lei – quantitativo que parece muito acima de uma equivalência razoável, considerando que a ANTT já conta com a estrutura fiscalizatória suplementar da Polícia Rodoviária Federal e demais órgãos de fiscalização estaduais, limitando sua estrutura de fiscalização aos recintos existentes nos terminais rodoviários das Capitais que, diga-se de passagem, já são mantidos pelo orçamento e receitas atuais há longos anos, sem a cobrança de qualquer taxa.

A taxação por ônibus é análoga à proibição da base de cálculo da taxa em função do número de empregados ou da quantidade de equipamentos de uma empresa, como já restou decidido no REsp nº 733411/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, “*a base de cálculo da taxa impugnada não pode variar em função do número de empregados ou da quantidade de equipamentos existentes no estabelecimento sujeito ao poder de polícia*”²², matéria pacificada no STF por vários precedentes, a exemplo do RE 554951/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, em que se declarou a inconstitucionalidade da Taxa de Licença para Localização, Funcionamento e Instalação (TLIF) com base no número de empregados das empresas fiscalizadas.

No referido RE 554951/SP, citou-se uma passagem do voto do Ministro

²¹ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE DE PASSAGEIROS. *Anuário estatístico 2008*. Brasília: ANTT, 2008. Disponível em: <<http://www.abrati.org.br/portal>>. Acesso em: 18 abr. 2016.

²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. REsp 733.411/SP. Segunda Turma. Recorrente: Hospital Nove de Julho. Recorrido: Município de São Paulo. Relator (a): Min. Eliana Calmon. Brasília, 02 de agosto de 2007. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8913341/recurso-especial-resp-733411-sp-2005-0043400-0>>. Acesso em: 05 out. 2016.

Djaci Falcão, no RE 108495/SP, que parece bem aplicável à hipótese em estudo, assim redigida:

É inadmissível que a base de cálculo da taxa possa ser o número de empregados da impetrante. Embora realmente seja um critério interessante, uma vez que, 'in princípio', a atividade de polícia será maior numa grande empresa, no que toca à fiscalização, higiene, limpeza, etc. do que numa pequena empresa. Mas, não se deve esquecer, também que um açougue, por exemplo, com apenas um empregado, pode dar mais trabalho à fiscalização do que um escritório com cinco ou seis empregados. É critério, como se vê, fluído.²³

No caso da taxação por ônibus identificaremos o mesmo problema, ou seja, uma empresa com menos ônibus, pode dar mais trabalho à fiscalização que outra com uma frota bem maior, sendo dedutível que a empresa com a frota mais antiga e com uma manutenção deficitária demandará muito mais da fiscalização que aquela outra que, não obstante ter uma grande frota de ônibus investe na manutenção e na renovação de seu patrimônio.

A base de cálculo adotada pelo legislador, portanto, ao invés de mensurar o custo da atividade estatal baseou-se no patrimônio das empresas, atribuindo uma maior carga tributária às maiores empresas, utilizando como critério único e exclusivo a capacidade financeira do contribuinte, o que atenta contra os princípios constitucionais da ordem econômica e social, daí a aparente inconstitucionalidade do §3, do art. 77, da Lei nº 10.233/2001, na redação que foi dada pela Lei nº. 12.996/2014.

É importante ressaltar, ainda, recente decisão monocrática nos autos da ação de conhecimento nº 20856-43.2016.4.01.3400, da 7ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, deferiu pedido de liminar em favor da ABRATI para suspender os efeitos da Resolução nº 4.936/2015 da ANTT, expedida com a finalidade de cobrar a taxa de fiscalização em estudo, tendo como fundamento a ilegalidade da referida Resolução da ANTT, "pois da maneira como institucio-

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 554.951/SP. Primeira Turma. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Marítima Seguros S./A. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 15 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/pagina-dorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4872334>>. Acesso em: 05 out. 2016.

nalizou a “taxa de fiscalização”, acabou por incidir na mesma base de cálculo do fato gerador do IPVA, o que vai contra o §2º do art. 145 da CF/88”.

4 CONCLUSÃO

Desse modo, é de concluir-se que a cobrança da taxa de fiscalização em análise, decorrente do exercício do poder de polícia da agencia reguladora, embora tenha sido prevista em lei, em sentido formal, apresenta uma aparente inconstitucionalidade na base de cálculo adotada para o tributo. Ao invés de mensurar o custo da atuação estatal, dando efetividade ao caráter sinalagmático das taxas, findou por incidir sobre o patrimônio das empresas, criando um verdadeiro imposto.

As empresas de transporte rodoviário interestadual de passageiros já são oneradas com uma carga tributária imensa, além de estarem obrigadas às gratuidades previstas em lei, a exemplo do estatuto do idoso que obriga as empresas reservar 2 (duas) vagas gratuitas por veículo para idosos com renda igual ou inferior a dois salários mínimos ou o desconto de 50% (cinquenta por cento) do valor da passagem interestadual quando excederem as vagas gratuitas (Lei nº10.741/2003), sendo assim, não me afigura como justa a imposição de taxas que onerem ainda mais as empresas, mormente quando desvirtuadas de sua finalidade.

Por outro lado, é certo que, com a edição da Lei nº 12.996/2014 a delegação dos serviços regulares de transporte rodoviário interestadual de passageiros passou a ser feita por meio de autorização, e não mais por permissão, mediante licitação, com isso a ANTT frustrou uma expectativa de receita proveniente dessas permissões, sendo justa, portanto, a busca de mecanismos que assegurem a manutenção de suas funções regulatórias e fiscalizatórias.

Fixadas as premissas acima, entende-se como necessária uma alteração legislativa para adequar a base de cálculo, fazendo-se uma correlação da taxa de fiscalização com o custo da atuação estatal específica, o que poderia coincidir com uma avaliação de custos partindo de um estudo dos trechos de linhas em que a fiscalização é mais efetiva e com as regiões onde os custos de manutenção da estrutura são mais elevados.

Importante, por fim, que na utilização dos parâmetros a serem conside-

rados para fixação do valor da taxa de fiscalização, sejam levados em conta que a União já arrecada tributos para fazer face aos custos da atividade estatal de fiscalização exercida pela agência regulatória, bem assim que as empresas já são oneradas com as taxas de licenciamento dos veículos, e o IPVA, tributos que servem para custear, entre outros, as atividades de fiscalização dos órgãos de trânsito e de fiscalização nas rodovias.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE DE PASSAGEIROS. *Anuário estatístico 2008*. Brasília: ANTT, 2008. Disponível em: <<http://www.abrati.org.br/portal>>. Acesso em: 18 abr. 2016.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da Republica Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. *Lei nº 10.233 de 5 de junho de 2001*. Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10233.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. *Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014*. Altera as Leis nos 12.715, de 17 de setembro de 2012, que institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR-AUTO, 12.873, de 24 de outubro de 2013, e 10.233, de 5 de junho de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12996.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. *REsp 733.411/SP*. Segunda Turma. Recorrente: Hospital Nove de Julho. Recorrido: Município de São Paulo. Relator (a): Min. Eliana Calmon. Brasília, 02 de agosto de 2007. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8913341/recurso-especial-resp-733411-sp-2005-0043400-0>>. Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 554.951/SP*. Primeira Turma. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Marítima Seguros S./A. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 15 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4872334>>. Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 29*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282>>. Acesso em: 05 out. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O direito das agências reguladoras independentes*. São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015

O ICMS ECOLÓGICO E OS IMPOSTOS VERDES NA EUROPA: UM BREVE COTEJAMENTO ENTRE A IMPLEMENTAÇÃO DO TRIBUTO AMBIENTAL NOS ESTADOS DA AMAZÔNIA LEGAL E A POLÍTICA FISCAL NA UNIÃO EUROPEIA

Cláudio Augusto Cunha Nascimento¹

SUMÁRIO

1 Introdução. 1.1 Histórico do ICMS. 1.2 Da função fiscalizatória e de incentivo do Estado. 2 Do caráter extrafiscal da tributação. 3 Dos impostos verdes na União Europeia – UE. 3.1 Das razões de adoção dos tributos ambientais. 3.2 Dos tipos de tributos ambientais na UE. 3.3 Da representatividade do tributo ambiental. 4 Do ICMS ecológico no Brasil. 5 Da região da Amazônia Legal. 6 Do ICMS ecológico na Amazônia Legal. 7 Considerações finais. Referências.

RESUMO

A Amazônia Legal desperta interesse tanto sob o ponto de vista da biodiversidade existente quanto do desenvolvimento econômico. Assim, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS é utilizado sob o viés da extrafiscalidade em alguns estados da região para regular a ordem econômica e preservar os recursos naturais, o que também ficou conhecido como ICMS ecológico. Este trabalho pretende promover cotejamento entre tal imposto e a política dos impostos verdes na Europa.

Palavras-chave: Amazônia Legal. Extrafiscalidade. ICMS ecológico. Direito tributário. Direito ambiental.

ABSTRACT

The region of the Legal Amazon, made up of nine states (Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Roraima, Rondonia, Tocantins, Maranhão and Mato Grosso), attracts great national and international interest due to its rare biodiversity but also because of the possibility of economical development pulsating. Not coincidentally, the Tax on Operations on Goods and Services, also known as ICMS, has been implemented in some of the states in the region under the bias of extrafiscality as a regulatory tool of the economic order in order to stimulate the of conservation

¹ Servidor Público Federal; Pós-graduando em Novas Tendências de Direito Público, no Centro Universitário de Brasília – UniCEUB. Email: claudio.augusto@gmail.com

of natural resources. This paper aims to promote brief examination between the policy of green taxes in Europe and the ecological ICMS within the Amazon.

Keywords: Legal Amazon. Extrafiscality .Ecological ICMS. Tax law. Environmental law

1 INTRODUÇÃO

1.1 Histórico do ICMS

Em 1923, as associações comerciais demandavam por papéis líquidos e certos nos moldes das letras de câmbio e notas promissórias, tendo em vista a necessidade de se descontar diretamente nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes ou industriais assinadas pelos compradores, conforme previa o art. 219 do Código Comercial.

Em resposta a tais reivindicações, o Congresso regulamentou a matéria mas instituiu o imposto sobre vendas mercantis com alíquota em 0,3%. Posteriormente, a Constituição de 1934 discriminou as receitas existentes e criou o Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC que, a partir de 1936, se tornou a principal fonte de receita dos estados.²

Já com a Emenda Constitucional nº 18/1965 à Constituição de 1946, o IVC deu lugar ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM, que passou a ter caráter não cumulativo. Este, por sua vez, foi transformado pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) em Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte intermunicipal e de comunicação – ICMS, e se mantém como principal receita dos estados.

Tal regulamentação foi necessária, segundo a exposição de motivos da lei Kandir, devido ao fato de que: 1) o Supremo Tribunal Federal considerava o Decreto-lei nº 406/1969 como lei complementar e 2) a entrada em vigor da CF/88 trouxe no art. 34, §8º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT a previsão de, em caso de não edição de lei complementar tributária, haveria a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal fixarem normas provisórias sobre a matéria mediante convênio.

Em face da oposição entre essas normas, instaurou-se uma controvérsia

² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 521.

acerca do tema que chegou aos Tribunais. Nesse contexto, a Lei Kandir surge e passa a regulamentar a matéria, trazendo diversos pontos de inovação, como o fim da diferenciação entre crédito físico e crédito financeiro e a sujeição passiva ao imposto por pessoas físicas que importem produtos, mas não conseguiu por fim à famosa guerra fiscal entre os Estados.

1.2 Da função fiscalizatória e de incentivo do Estado

Reza o art. 174 da CF/88 que o Estado brasileiro exercerá as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, visto que possui atuação como agente normativo e regente das atividades econômicas.

Em outro dispositivo, a Carta Magna prevê no art. 225 que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é direito de todos, impondo-se tanto ao Poder Público quanto à coletividade o dever de preservá-lo para consagração do princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF/88). Além disso, o próprio art. 170, VI, CF/88 prevê que a ordem econômica deverá respeitar a defesa do meio ambiente.

Logo, entendemos que, se bem instrumentalizado, o ICMS pode ser utilizado de modo a prestigiar os dois mencionados dispositivos constitucionais, atuando como verdadeiro regulador da ordem econômica ao mesmo tempo em que incentiva a preservação da biodiversidade do meio ambiente. Daí surge o ICMS ecológico, cuja implementação tem sido gradativa nos estados da Amazônia Legal, região de elevado interesse nacional e internacional, que é composta por oito estados (Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Roraima, Rondônia, Tocantins e Mato Grosso).

2 DO CARÁTER EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO

De início, vale destacar que, em que pese o senso comum atribuir às relações travadas no direito tributário uma ideia pura e simples de poder, tais relações são jurídicas e regidas por princípios que servem à proteção do contribuinte contra abusos no exercício do poder pelo Estado³.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 31-32.

Nesse sentido, o tributo, considerado como a mais importante receita do Estado, encontra-se classificado como receita derivada, posto que oriundo do patrimônio do particular, e compulsório por não depender da vontade individual acerca da contribuição para o custeio do Estado, visto que decorre da legislação. Logo, em regra, os tributos possuem predominantemente características fiscais, seguindo os princípios da segurança, igualdade e capacidade contributiva. Porém, também há que se mencionar o caráter extrafiscal dos tributos, no sentido de que estes encarecem as operações ou situações sobre os quais incidem, afetando o processo decisório dos agentes econômicos⁴.

Na Constituição de 1988, encontramos diversos exemplos sobre a utilização da extrafiscalidade dos tributos⁵, como:

- 1) Nas exceções à anterioridade de exercício ou nonagesimal e alterações no Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto de Importação - II, Imposto de Exportação - IE, Imposto sobre Operações Financeiras - IOF para regular a produção industrial, comércio exterior e movimentações financeiras, respectivamente;
- 2) Nos impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU e territorial rural – ITR, nos aspectos relativos ao cumprimento da função social da propriedade, conforme art. 170, III e art. 182, §4º, II⁶;
- 3) os benefícios fiscais não uniformes para promover o desenvolvimento sócio-econômico local, em observância ao disposto no art. 151, I⁷;
- 4) o estímulo às sociedades cooperativas, em atenção aos arts. 146, III, c e art. 174, §2º⁸.
- 5) o estabelecimento de tratamento diferenciado para as micro e pe-

⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*: completo. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*: completo. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

⁶ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da Republica Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

⁷ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da Republica Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da Republica Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

quenas empresas, com base no art. 146, III, d⁹.

Dessa forma, verificamos caber a utilização da tributação em seu aspecto extrafiscal para orientar e moldar condutas desejáveis, como seria o caso de se fazer com relação à proteção ao meio ambiente prevista no art. 225 da CF/88:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações¹⁰.

Neste caso, o Direito Tributário seria instrumental de apoio na manutenção do equilíbrio entre desenvolvimento econômico e preservação da biodiversidade e dos recursos naturais.

3 DOS IMPOSTOS VERDES NA UNIÃO EUROPEIA - UE

Os impostos verdes, também conhecidos como ecotributos ou tributos ambientais, têm ganhado mais relevo no cenário internacional devido às crescentes discussões que envolvem a preservação da biodiversidade frente às pressões por desenvolvimento econômico.

3.1 Das razões de adoção dos tributos ambientais

Em relatório¹¹ divulgado pela Agência Europeia do Ambiente – AEA, ficam evidenciadas as razões para se implementar tributos ambientais, como por exemplo incentivar mudança de comportamento tanto de consumidores quanto de produtores no tocante à utilização de recursos mais eficientes do ponto de vista ambiental, proporcionar a absorção das externalidades¹² no próprio custo

⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

¹¹ AGÊNCIA EUROPEIA DE AMBIENTE. *Taxas ambientais: implementação e eficácia ambiental*. Disponível em: <<http://www.eea.europa.eu/pt/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>>. Acesso em 23 abr. 2016.

¹² Segundo Gregory N. Mankiw, externalidades se referem a impactos que uma terceira pessoa não envolvida diretamente em determinada relação sofre no âmbito de seu bem-estar. Quando os efeitos resultantes dessa relação provocam um decréscimo no seu bem-estar estamos diante de uma externalidade negativa. Por outro lado, quando há aumento no seu bem-estar dizemos que se trata de uma externalidade positiva. MANKIWI, Gregory N. **Titulo. Local: Editora, ano.**

do bem ou serviço, gerar receitas que possibilitem o financiamento ambiental e o aumento da eficácia no enfrentamento dos novos desafios ambientais.

Nessa esteira, a partir do momento em que nos deparamos com problemas ambientais de origem difusa e móvel, a exemplo das emissões oriundas do setor agrícola e o de transportes, aumenta-se a necessidade de utilização de instrumentos de controle sobre o mercado para tentar frear tais impactos¹³.

Vale lembrar que o tributo será ambiental quando utilizarmos como base de cálculo uma unidade física ou equivalente de algo que, quando usado ou lançado no meio ambiente, provoque comprovadamente um impacto negativo. A unidade física em questão pode se referir tanto às substâncias poluentes como aos recursos naturais limitados. Com relação ao impacto negativo, temos que este deve ter nexo de causalidade, ou seja, há necessidade de se bem estabelecer cientificamente a relação existente entre a unidade física e a degradação anormal do meio ambiente¹⁴.

3.2 Dos tipos de tributos ambientais na UE

Segundo a AEA¹⁵, existem três tipos principais de tributos: 1) as taxas de cobertura de custos, que são criadas para cobrir custos com os serviços ambientais e de controle de contaminação; 2) impostos de incentivo, que são usados para induzir a mudança de comportamento de consumidores e produtores e 3) impostos ambientais de finalidade fiscal, que possuem a finalidade precípua de aumentar a arrecadação do Estado.

Entretanto, em muitos casos pode-se observar a mescla de funções relacionadas a um tributo. O desenvolvimento acerca da função do tributo ambiental passou por diversas fases, sendo inicialmente predominante, nos anos 60 e 70, a utilização de taxas de recuperação de custos. Já nos anos 80 e 90, houve a combinação de tributos ambientais ora com função de incentivo ora com fina-

¹³ AGÊNCIA EUROPEIA DE AMBIENTE. *Taxas ambientais: implementação e eficácia ambiental*. Disponível em: <<http://www.eea.europa.eu/pt/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>>. Acesso em 23 abr. 2016.

¹⁴ ROCHA, Lilian Rose Lemos. *Instrumentos econômicos aplicados à regulação ambiental: o exemplo da tributação ambiental no Brasil*. Brasília: Abecer, 2014.

¹⁵ AGÊNCIA EUROPEIA DE AMBIENTE. *Taxas ambientais: implementação e eficácia ambiental*. Disponível em: <<http://www.eea.europa.eu/pt/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>>. Acesso em 23 abr. 2016.

lidade fiscal. Mais recentemente, as reformas fiscais verdes promoveram a substituição da tributação sobre bens como o trabalho por tributos incidentes sobre atividades poluidoras¹⁶.

3.3 Da representatividade do tributo ambiental

Segundo a Comissão Europeia, os tributos ambientais estão divididos em: 1) impostos sobre a energia e 2) impostos ambientais. Em 1993, os impostos ambientais representavam apenas 1,5 % do total de impostos da União Europeia. Abaixo segue quadro-resumo dos países em que tais impostos representam uma percentagem maior:

Quadro 1 – Título

País	Imposto ambiental / Total de Impostos
Países Baixos	5,1%
Dinamarca	4%

Fonte:

Em que pese a média europeia de Impostos Ambientais estar em 1,5%, alguns países, como a Dinamarca e os Países Baixos, com 4% e 5,1%, respectivamente, têm apostado na extrafiscalidade do tributo ambiental como instrumento de regulação.

Em relação aos impostos sobre a energia, observamos uma representatividade maior, visto que a média para a UE fica em 5,2%. Na sequência, destacamos alguns países em que a porcentagem do imposto é maior do que a média:

Quadro 2 – Título

Países	Imposto sobre a energia / Total de Impostos
Portugal e Grécia	10%
Reino Unido e Itália	6 a 7%

Fonte:

Temos que a representatividade dos impostos sobre a energia encontra-se bem mais substancial quando comparada com os impostos ambientais, o que pode indicar uma maior preocupação dentre os países europeus com matrizes energéticas mais limpas.

¹⁶ AGÊNCIA EUROPEIA DE AMBIENTE. *Taxas ambientais: implementação e eficácia ambiental*. Disponível em: <<http://www.eea.europa.eu/pt/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>>. Acesso em 23 abr. 2016.

4 DO ICMS ECOLÓGICO NO BRASIL

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispôs no art. 155, II acerca da competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços - ICMS. No aspecto relativo à repartição de receitas tributárias para os municípios, o art. 158, IV, CF/88 prevê que pertencem aos municípios 25% (vinte e cinco por cento) do produto arrecadado pelo Estado relativo ao ICMS.

Já no parágrafo único, incisos I e II, do artigo 158 da Carta Magna de 1988, a distribuição das receitas deverá observar o seguinte: 3/4 (três quartos) conforme o valor adicionado das operações provenientes do ICMS realizadas em cada município e 1/4 (um quarto) a critério dos Estados, mediante lei estadual.

Nesse sentido, resta evidente a vontade do constituinte em beneficiar aqueles municípios que conseguem promover a maior circulação de mercadorias e serviços e gerar mais receita¹⁷. Porém, há também a possibilidade de uso do ICMS como incentivo, como no caso do ICMS Ecológico, em que o Estado fará a transferência de recursos aos municípios, com base no art. 158, parágrafo único, inciso II da CF/88, como forma de compensar as limitações existentes relativamente ao uso do solo em face de áreas protegidas e outros critérios ambientais, em observância ao que estiver disposto na lei estadual que regulamentar esse repasse.

Tal compensação guarda íntima relação com o princípio da seletividade, no sentido de que o ICMS irá atuar como instrumento de resguardo do meio ambiente. Em outros termos, a seletividade estaria presente enquanto incentivo fiscal que pode ser obtido por meio da adoção pelos Estados de legislação regulamentadora dos critérios a serem utilizados para a definição das transferências de recursos.

Lado outro, também impõe-se apontar para dois aspectos relevantes sob a ótica constitucional: 1) o fato de que o meio ambiente recebeu atenção do constituinte no art. 225 da CF/88, dispondo sobre a essencialidade do meio ambiente para o ser humano e 2) que os bens jurídicos previstos na Carta Fundamental

¹⁷ ZABALA, Tereza Cristina. A problemática implementação do ICMS ecológico nos estados brasileiros. *Revista Tributária e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 20, n. 105, p. 277-297, jul./ago. 2012.

compõem o mínimo vital ou mínimo existencial e devem receber tratamento fiscal benéfico¹⁸.

Portanto, ante a expressa previsão no art. 225, caput da CF/88 acerca do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado enquanto “bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida”¹⁹, temos que a preservação do meio ambiente constitui parte integrante do mínimo existencial do ser humano, em nítido comprometimento com o princípio da dignidade da pessoa humana, devendo ser amplamente defendido tanto pela coletividade como pelo Poder Público.

5 DA REGIÃO DA AMAZÔNIA LEGAL

Em atenção ao Plano de Valorização Econômica da Amazônia, o governo de Getúlio Vargas criou a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia – SPVEA por meio da Lei 1.806 e trouxe no seu art. 2º que a Amazônia Brasileira teria correspondência com a região dos estados do Pará, Amazonas, Acre, Mato Grosso, Maranhão e norte do Goiás:

Art. 2º A Amazônia brasileira, para efeito de planejamento econômico e execução do Plano definido nesta lei, abrange a região compreendida pelos Estados do Pará e do Amazonas, pelos territórios federais do Acre, Amapá, Guaporé e Rio Branco e ainda, a parte do Estado de Mato Grosso a norte do paralelo de 16º, a do Estado de Goiás a norte do paralelo de 13º e a do Maranhão a oeste do meridiano de 44º²⁰.

Posteriormente, em 1966, sob o governo de Castello Branco, a lei 5.173/1966 extinguiu o SPVEA, criou a Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM e definiu novamente a área abrangida pela Amazônia

¹⁸ CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 545.

¹⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

²⁰ BRASIL. Câmara dos deputados. *Lei nº 1.806, de 6 de Janeiro de 1953*. Dispõe sobre o Plano de Valorização Econômica da Amazônia, cria a superintendência da sua execução e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1950-1959/lei-1806-6-janeiro-1953-367342-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 05 out. 2016.

brasileira no art. 2º da lei, acrescentando os estados de Roraima e Rondônia:

Art. 2º A Amazônia, para os efeitos desta lei, abrange a região compreendida pelos Estados do Acre, Pará e Amazonas, pelos Territórios Federais do Amapá, Roraima e Rondônia, e ainda pelas áreas do Estado de Mato Grosso a norte do paralelo de 16º, do Estado de Goiás a norte do paralelo de 13º e do Estado do Maranhão a oeste do meridiano de 44º (Grifo nosso).²¹

Atualmente, consideramos a Amazônia Brasileira ou Amazônia Legal os estados do Amazonas, Pará, Amapá, Roraima, Rondônia, Mato Grosso, Tocantins e Maranhão. Vale mencionar que incluímos o estado do Tocantins devido ao desmembramento do Estado do Goiás, conforme estabelecido no art. 13 dos Atos das Disposições Transitórias Constitucionais:

Art. 13. É criado o Estado do Tocantins, pelo desmembramento da área descrita neste artigo, dando-se sua instalação no quadragésimo sexto dia após a eleição prevista no § 3º, mas não antes de 1º de janeiro de 1989.

§ 1º - O Estado do Tocantins integra a Região Norte e limita-se com o Estado de Goiás pelas divisas norte dos Municípios de São Miguel do Araguaia, Porangatu, Formoso, Minaçu, Cavalcante, Monte Alegre de Goiás e Campos Belos, conservando a leste, norte e oeste as divisas atuais de Goiás com os Estados da Bahia, Piauí, Maranhão, Pará e Mato Grosso.²²

Atualmente, a Lei Complementar nº 124/2007 regulamenta a SUDAM e estabelece como área de atuação “os Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Rondônia, Roraima, Tocantins, Pará e do Maranhão na sua porção a oeste do Meridiano 44º”²³, conforme podemos visualizar abaixo:

²¹ BRASIL. *Lei nº 5.173, de 27 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Plano de Valorização Econômica da Amazônia; extingue a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA), cria a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5173.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

²² BRASIL. Senado Federal. *Art. 13 (ADCT): Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*. Disponível em: <http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/ADC1988_08.09.2016/art_13_.asp>. Acesso em: 05 out. 2016.

²³ BRASIL. Lei Complementar nº 124, de 3 de janeiro de 2007. Institui, na forma do art. 43 da Constituição Federal, a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM; estabelece sua composição, natureza jurídica, objetivos, área de competência e instrumentos de

Figura 1 – Titulo



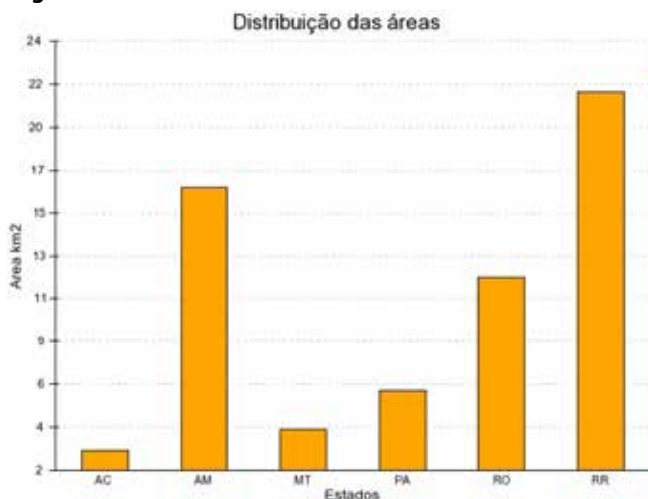
Fonte:

Segundo dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA²⁴, a Amazônia Legal possui área equivalente a 59% (cinquenta e nove por cento) do território nacional, perfazendo cinco milhões de quilômetros quadrados. Aproximadamente 56% (cinquenta e seis por cento) dos povos indígenas possuem residência nessa região.

Além disso, o Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais – INPE, por meio do Sistema de Detecção de Desmatamento em Tempo Real – DETER, tem realizado o monitoramento e levantamento de alertas sobre quaisquer alterações evidentes na cobertura florestal da Amazônia. Somente em janeiro de 2016, foram verificadas as seguintes modificações nos estados que fazem parte da Amazônia Legal, em quilômetros quadrados:

ção; dispõe sobre o Fundo de Desenvolvimento da Amazônia – FDA; altera a Medida Provisória no 2.157-5, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei Complementar no 67, de 13 de junho de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5173.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

²⁴ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Desafios do desenvolvimento*. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2154:catid=28&Itemid=23>. Acesso em 18 abr. 2016.

Figura 2 – Título

Fonte:

Com isso, temos que nos estados do Acre, Amazonas, Mato Grosso, Pará, Rondônia e Roraima houve um alerta de 3 km², 16,5 km², 4,1 km², 6,1 km², 11,9 km² e 21,4 km², respectivamente.

Assim, surge igualmente a necessidade de se fazer uma pesquisa relacionada ao mapeamento da implementação do ICMS ecológico nos estados membros da Amazônia Legal, de modo a se verificar se há lei estadual dispondo sobre o tema ou não.

6 DO ICMS ECOLÓGICO NA AMAZÔNIA LEGAL

No Estado de Rondônia, a Lei Complementar nº 147 de 1996 instituiu o ICMS ecológico e o Decreto 9.787 de 2001 iniciou a regulamentação, mas foi posteriormente revogado pelo Decreto 11.908, que prevê que as transferências se darão da seguinte forma:

I - 75% (setenta e cinco por cento) na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação realizadas em seus territórios, observado o disposto no capítulo II deste decreto;

II - 0,5% (cinco décimos por cento) proporcionalmente à superfície territorial, com base na relação entre a área terri-

torial de cada município e a área territorial total do estado, em quilômetros quadrados, consideradas as informações publicadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE para o ano imediatamente anterior ao da apuração dos índices;

III - 0,5% (cinco décimos por cento) proporcionalmente à população, com base na relação entre a população de cada município e a população total do estado, considerada a estimativa anual da população dos municípios rondonienses publicada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE para o ano imediatamente anterior ao da apuração dos índices;

IV - 5% (cinco por cento) proporcionais à produção agrícola, pecuária e extrativista de cada município, com base na relação entre o total da produção de produtos primários do município e a produção total de produtos primários do estado, no ano imediatamente anterior ao da apuração dos índices, observado o disposto no § 3º do artigo 8º deste decreto;

V - 5% (cinco por cento) proporcionais à ocupação territorial dos municípios com unidades de conservação, considerando a relação entre a área total, em quilômetros quadrados, das unidades de conservação do município e a área total das unidades de conservação do estado no ano imediatamente anterior ao da apuração dos índices;

VI - 14% (catorze por cento) divididos de forma igual para todos os municípios que integrem o estado na data da apuração dos índices.²⁵

A lei rondoniense elege o critério comparativo, dispondo acerca da relação existente entre a área total das Unidades de Conservação - UCs com a área total das unidades de conservação do ano anterior.

Já o Estado do Amapá editou a Lei nº 0322/1996 sobre o ICMS ecológico e estabeleceu a seguinte condição para realizar o repasse de verbas:

²⁵ RONDÔNIA. *Decreto nº 11.908, de 12 de dezembro de 2005*. Disciplina a coleta de dados, a metodologia de cálculo do valor adicionado e demais fatores de agregação para fins de apuração dos índices de participação dos municípios rondonienses no produto da arrecadação do ICMS. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=160463>>. Acesso em: 05 out. 2016.

Art. 2º As parcelas de receita de que tratam os incisos II e III deste artigo serão creditadas segundo os critérios a seguir:

[...]

§ 7º meio ambiente, observado o seguinte:

a) os recursos serão distribuídos com base no Índice de Conservação do Município, calculado de acordo com o Anexo IV desta Lei, considerando-se as unidades de conservação estaduais, federais e particulares, bem como as unidades municipais que venham a ser cadastrados, observados os parâmetros e os procedimentos definidos pelo órgão ambiental estadual (grifo nosso);

b) [...]

ANEXO IV

Índice de Conservação Ambiental – IC (A que se refere o § 7º, inciso II ao art. 2º)

I – Índice de Conservação do Município

$IC = FCMi / FCE$ onde:

a) $FCMi$ = Fator de Conservação do Município “I”

b) FCE = Fator de conservação do Estado

II – FCE – Fator de Conservação do Estado

$FCE = SFMI$, onde:

a) $FCMI$ = Fator de Conservação do Município “I”

$FCI = SFCMIJ$

b) $FCMIJ$ = fator de Conservação da Unidade de Conservação “J” no município “I”.

III – $FCMI2J = \text{Área Uqij} \times FC \times FQ$, onde:

Área Mi

a) Área Uqij – área de Unidade de Conservação “J” no município “I”

b) Área Mi - Área do Município “I”

c) FC – Fator de Conservação relativo à categoria de Unidade de Conservação, conforme tabela.

d) FQ – Fator de Qualidade, variável de 0,1 (um décimo) a 1 (um), relativo à qualidade física da área, plano de manejo, infraestrutura, entorno protetivo, estrutura de proteção e fiscalização dentre outros parâmetros, conforme deliberação normativa do Conselho Estadual de Meio Ambiente (1).

Nota: 1 - O fator de Qualidade será igual a 1 (um), até que

sejam ponderadas as variáveis e disciplinada sua aplicação através da deliberação normativa do COEMA prevista no item III, “d”, acima²⁶.

Quadro 3 – Fator de conservação para categorias de manejo de unidades de conservação

CATEGORIA DE MANEJO	CÓDIGO	FATOR DE CONSERVAÇÃO
Estação Ecológica	EE	1
Reserva Biológica	RB	1
Parque	PAQ	0,9
Reserva Particular do patrimônio Natural	RPPN	0,9
Floresta nacional, Estadual ou Municipal.	FLO	0,7
Área Indígena	AI	0,5
Área de Proteção Ambiental I	APAI	-
Zona de Vida Silvestre	ZVS	1
Demais Zonas	DZ	0,1
Área de Proteção Ambiental, Federal ou Estadual (I)	APA II	0,025
Área de Proteção Especial (2)	APE	0,1

Fonte: Lei nº 0322/1996²⁷

Diante do texto normativo acima exposto, depreendemos que o índice de conservação - IC do município levará em conta tanto a área da Unidade de Conservação - UC existente quanto a área total do município, considerando UCs de todas as esferas (municipal, estadual e federal), bem como as de particulares.

No Mato Grosso, a Lei Complementar nº 73/2000, dispôs sobre os critérios de distribuição da parcela de receita do ICMS pertencente aos municípios. Ocorre que, posteriormente, houve regulamentação acerca do ICMS ecológico com a edição do Decreto nº 2.758/2001, apontando para os fundamentos atinentes ao cálculo do tributo ambiental:

Art.5º [...]

§ 1º Constituem-se fundamentos do processo de cálculo do ICMS Ecológico procedimentos de ordem quantitativa

²⁶ AMAPÁ. *Lei nº 322, de 23 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre distribuição da parcela da receita do produto da arrecadação dos impostos estaduais conforme disposições contidas no Artigo 158 da Constituição Federal e Lei Complementar Federal nº 63/90, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado*, Macapá, n. 1469, 23 dez. 1996.

²⁷ AMAPÁ. *Lei nº 322, de 23 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre distribuição da parcela da receita do produto da arrecadação dos impostos estaduais conforme disposições contidas no Artigo 158 da Constituição Federal e Lei Complementar Federal nº 63/90, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado*, Macapá, n. 1469, 23 dez. 1996.

e qualitativa em relação as Unidades de Conservação e Terras Indígenas, devendo o possível incremento qualitativo, originado da variação da qualidade da área, ser adicionado no Fator de Conservação da Unidade de Conservação — FCU²⁸ (Grifo nosso).

Posteriormente alterada pela LC nº 157/2004, o ICMS ecológico naquele estado ficou definido em 5%, de acordo com a relação entre o índice de unidade de conservação/terra indígena do Município e a soma dos índices de unidades de conservação/terra indígena de todos os Municípios do Estado.

No Estado do Tocantins, o ICMS ecológico foi estabelecido inicialmente pela Lei 1.323/2002, que trazia logo no art. 1º os índices que seriam levados em consideração para definição dos repasses financeiros aos municípios:

Art. 1º Na composição dos cálculos da parcela do produto da arrecadação do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, a partir do exercício de 2003, serão adotados índices que incentivem os municípios a (grifo nosso):

I - criar leis, decretos e dotações orçamentárias que resultem na estruturação e implementação da Política Municipal de Meio Ambiente e da Agenda 21 local;

II - abrigar unidades de conservação ambiental, inclusive terras Indígenas;

III - controlar queimadas e combater incêndios;

IV - promover:

a) a conservação e o manejo do solo;

b) o saneamento básico;

c) a conservação da água;

d) a coleta e destinação do lixo.²⁹

²⁸ MATO GROSSO. Decreto nº 2.758, de 16 de julho de 2001. Regulamenta o artigo 8º da Lei Complementar nº 73, de 07 de dezembro de 2000, seus anexos e da outras providências. Disponível em: <<http://www.icmsecologico.org.br/site/images/legislacao/leg050.pdf>>. Acesso em: 05 out. 2016.

²⁹ TOCATINS. Lei nº 1.323, de 4 de abril de 2002. Dispõe sobre os índices que compõem o cálculo da parcela do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios, e adota outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.to.gov.br/sefazto1/arquivos/LEGIS_1572.pdf>. Acesso em: 05 out. 2016.

Porém, a Lei nº 2.933/2014 fixou novos critérios para a distribuição das parcelas municipais do ICMS e revogou a Lei 1.323/2002. Ocorre que, no ano seguinte, a Lei nº 2.959/2015 passou a reger novos critérios para a transferência das parcelas municipais, revogando a lei anterior. Assim, ficou estabelecido que o município deveria possuir habilitação para recebimento das verbas do ICMS ecológico mediante a realização das seguintes ações:

Art. 2º Compete ao Município, para habilitar-se ao repasse de que trata o §2º do art. 1º desta Lei, adotar as seguintes providências relacionadas ao Meio Ambiente:

I - editar lei, expedir decreto e consignar dotação orçamentária em que se apoiem a estruturação e a implementação da Política Municipal de Meio Ambiente;

II - criar unidade municipal de conservação ambiental;

III - realizar ações ambientais em terras indígenas;

IV - combater e controlar incêndio e queimadas;

V - promover:

a) o saneamento básico;

b) a conservação da água;

c) a coleta e destinação de resíduos sólidos;

d) a manutenção e manejo do solo.³⁰

Comparativamente, percebemos que da primeira norma, Lei nº 1.323/2002, para a segunda, Lei nº 2.959/2015, houve supressão da agenda 21 local, o que pode significar menor participação da sociedade civil organizada na formulação de planos sustentáveis. Também fica evidente que o legislador se atentou para a necessidade de criação de UCs municipais, bem como a realização de ações ambientais em áreas indígenas, em detrimento da antiga previsão de apenas abrigar unidades de conservação e terras indígenas.

No Acre, o ICMS ecológico foi implementado a partir da Lei 1.530/2004, que previa progressão no repasse a partir de 2010 da seguinte forma:

³⁰ TOCATINS. *Lei nº 2.959, de 18 de junho de 2015*. Dispõe sobre critérios de distribuição das parcelas municipais do ICMS, e adota outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.to.gov.br/sefazto1/arquivos/LEGIS_1572.pdf>. Acesso em: 05 out. 2016.

Quadro 4 –

Ano	2010	2011	2012	2013	2014
Alíquota	1%	2%	3%	4%	5%

Fonte: 1.530/2004³¹

O art. 1º da supracitada lei prevê que o benefício será devido desde que os municípios “abriguem em seu território unidades de conservação ambiental ou que sejam diretamente influenciados por elas”. Em verdade, de acordo com o decreto nº 4.918/2009, a transferência de recursos será garantida para aqueles municípios que conservarem a biodiversidade com relação às Unidades de Conservação previstas no Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza – SNUC e/ou no Sistema Estadual de Áreas Naturais Protegidas e as Terras Indígenas – SEANP, sendo também observados o número e tamanho das áreas de preservação circunscritas a cada município.

No Pará, a Lei nº 7.638/2012 instituiu o ICMS ecológico e também previu o repasse para aqueles municípios que abriguem Unidades de Proteção Integral bem como as Unidades de Uso Sustentável previstas no SNUC ou no Sistema Estadual de Biodiversidade e Áreas Protegidas³².

Por fim, verificamos que nem o estado do Amazonas nem o estado de Roraima possuem legislação atinente ao ICMS ecológico.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Brasil, a extrafiscalidade do tributo tem diversos exemplos contidos na Constituição Federal de 1988 (art. 170, III; art. 182, §4º, II; art. 151, I etc) e deve ser utilizada para que a ordem econômica observe o princípio da defesa do meio ambiente, conforme art. 170, VI da CF, em consonância com o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225, CF/88) e o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF/88).

Em relação à Europa, verificamos que inicialmente os impostos verdes eram utilizados para a cobertura de custos com serviços ambientais. Posterior-

³¹ ACRE. Lei nº 1.530, de 22 de janeiro de 2004. Institui o ICMS Verde, destinando cinco por cento da arrecadação deste tributo para os municípios com unidades de conservação ambiental. Disponível em: <<https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=116347>>. Acesso em: 05 out. 2016.

³² PARÁ. Lei nº 7.638, de 12 julho de 2012. Dispõe sobre o tratamento especial de que trata o § 2º do art. 225 da Constituição do Estado do Pará. Disponível em: <https://www.semas.pa.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/legislacao/estadual/Lai_Estadual_no_7.638_ICMS_VER-DE.pdf>. Acesso em: 05 out. 2016.

mente, passou-se a utilizá-los como forma de induzir mudança nos comportamentos dos consumidores e produtores e, no mais recentemente, com a finalidade de aumentar a arrecadação do Estado. Também vale destacar que os debates em torno dos ecotributos têm sido prósperos, resultando inclusive em classificação distinta referente à incidência desses sobre a energia ou não: impostos sobre a energia e impostos ambientais.

Especificamente na região da Amazônia Legal, temos que o Amapá regulamentou o ICMS ecológico por meio da Lei 0322/1996 e detalhou a fórmula a ser aplicada para transferência dos recursos. Tal equação relaciona a área da Unidade de Conservação, a área do Município, o fator de conservação e o fator de qualidade física da área, conforme anexos IV e V da Lei 0322/1996.

Em Rondônia, o ICMS ecológico leva em consideração a área ocupada pelos municípios com Unidades de Conservação. Para chegar ao percentual exato, relaciona-se a área total das unidades de conservação do município com a área total de unidades de conservação do estado no ano anterior.

No Mato Grosso, o critério adotado pela Lei Complementar nº 73 alterado pela LC nº 157 foi a relação entre o índice de unidade de conservação/terra indígena do Município e a soma dos índices de unidades de conservação/terra indígena de todos os Municípios do Estado.

No Tocantins, os critérios utilizados na definição do repasse do ICMS ecológico foram: 1) apoio à Política Municipal de Meio Ambiente; 2) Unidades de Conservação/Terras Indígenas; 3) controle de queimadas e combate a incêndios; 4) Conservação do Solo e 5) saneamento básico, conservação da água, coleta e destinação dos resíduos sólidos.

No estado do Acre, a implantação foi gradual e encontra-se atualmente no patamar de 5% da arrecadação do ICMS. O critério adotado pela norma acreana (L. 1530/2004) foi o das Unidades de Conservação previstas no SNUC e/ou SEANP, considerando-se também o número e tamanho das áreas preservadas de cada município.

Nos três últimos estados da Amazônia Legal, quais sejam Amazonas, Roraima e Maranhão, não houve regulamentação da matéria, cabendo à sociedade civil organizada apurar o porquê da não implementação do ICMS ecológico naqueles estados.

Por fim, sugerimos como futura fonte de pesquisa e estudo a ser aprofun-

dado a viabilidade de regulamentação do ICMS ecológico por meio de uma lei nacional.

REFERÊNCIAS

ACRE. *Lei nº 1.530, de 22 de janeiro de 2004*. Institui o ICMS Verde, destinando cinco por cento da arrecadação deste tributo para os municípios com unidades de conservação ambiental. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=116347>>. Acesso em: 05 out. 2016.

AGÊNCIA EUROPEIA DE AMBIENTE. *Taxas ambientais: implementação e eficácia ambiental*. Disponível em: <<http://www.eea.europa.eu/pt/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html>>. Acesso em 23 abr. 2016.

AMAPÁ. *Lei nº 322, de 23 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre distribuição da parcela da receita do produto da arrecadação dos impostos estaduais conforme disposições contidas no Artigo 158 da Constituição Federal e Lei Complementar Federal nº 63/90, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado*, Macapá, n. 1.469, 23 dez. 1996.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. Câmara dos deputados. *Lei nº 1.806, de 6 de Janeiro de 1953*. Dispõe sobre o Plano de Valorização Econômica da Amazônia, cria a superintendência da sua execução e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1950-1959/lei-1806-6-janeiro-1953-367342-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 124, de 3 de janeiro de 2007. Institui, na forma do art. 43 da Constituição Federal, a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM; estabelece sua composição, natureza jurídica, objetivos, área de competência e instrumentos de ação; dispõe sobre o Fundo de Desenvolvimento da Amazônia – FDA; altera a Medida Provisória no 2.157-5, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei Complementar no 67, de 13 de junho de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5173.htm>. Acesso em: 05 out. 2016

BRASIL. *Lei nº 5.173, de 27 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Plano de Valorização Econômica da Amazônia; extingue a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA), cria a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5173.htm>. Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. Senado Federal. *Art. 13 (ADCT): Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*. Disponível em: <http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/ADC1988_08.09.2016/art_13_.asp>. Acesso em: 05 out. 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Desafios do desenvolvimento*. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2154:catid=28&Itemid=23>. Acesso em 18 abr. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MATO GROSSO. *Decreto nº 2.758, de 16 de julho de 2001*. Regulamenta o artigo 8º da Lei Complementar nº 73, de 07 de dezembro de 2000, seus anexos e da outras providências. Disponível em: <<http://www.icmsecológico.org.br/site/images/legislacao/leg050.pdf>>. Acesso em: 05 out. 2016.

PARÁ. *Lei nº 7.638, de 12 julho de 2012*. Dispõe sobre o tratamento especial de que trata o § 2º do art. 225 da Constituição do Estado do Pará. Disponível em: <https://www.semas.pa.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/legislacao/estadual/Lei_Estadual_no_7.638_ICMS_VERDE.pdf>. Acesso em: 05 out. 2016.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

ROCHA, Lilian Rose Lemos. *Instrumentos econômicos aplicados à regulação ambiental: o exemplo da tributação ambiental no Brasil*. Brasília: Abecer, 2014.

RONDÔNIA. *Decreto nº 11.908, de 12 de dezembro de 2005*. Disciplina a coleta de dados, a metodologia de cálculo do valor adicionado e demais fatores de agregação para fins de apuração dos índices de participação dos municípios rondonienses no produto da arrecadação do ICMS. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=160463>>. Acesso em: 05 out. 2016.

TOCATINS. *Lei no 1.323, de 4 de abril de 2002*. Dispõe sobre os índices que compõem o cálculo da parcela do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios, e adota outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.to.gov.br/sefazto1/arquivos/LEGIS_1572.pdf>. Acesso em: 05 out. 2016

TOCATINS. *Lei nº 2.959, de 18 de junho de 2015*. Dispõe sobre critérios de distribuição das parcelas municipais do ICMS, e adota outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.to.gov.br/sefazto1/arquivos/LEGIS_1572.pdf>. Acesso em: 05 out. 2016 TO-

CATINS. *Lei nº 2.959, de 18 de junho de 2015*. Dispõe sobre critérios de distribuição das parcelas municipais do ICMS, e adota outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.to.gov.br/sefazto1/arquivos/LEGIS_1572.pdf>. Acesso em: 05 out. 2016

ZABALA, Tereza Cristina. A problemática implementação do ICMS ecológico nos estados brasileiros. *Revista Tributária e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 20, n. 105, p. 277-297, jul./ago. 2012.

TRIBUTAÇÃO AOS RENDIMENTOS DO RESIDENTE NO EXTERIOR EM INVESTIMENTOS EM FUNDOS DE RENDA FIXA DO ARTIGO

Jéssica Rico Goveia¹

SUMÁRIO

1 Introdução. 2 Concomitância e hierarquia de dispositivos normativos que regulam a matéria. 2.1 Lei nº 13.043 de 2014. 2.2 Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.585 de 2015. 3 Conclusão. Referências.

RESUMO

A tributação dos rendimentos no mercado financeiro é tarefa recorrente. Assim como qualquer renda, esses rendimentos também podem sofrer incidência do Imposto sobre a Renda. Diversos dispositivos normativos tratam e regulam a matéria, aparentando ser confrontantes. O Investimento em Fundo de Renda de Índice Fixo apresenta-se como uma das opções do mercado financeiro aos investidores brasileiros e estrangeiros. O presente trabalho pretende identificar o regime tributário aplicável sobre a hipótese.

Palavras-chave: Mercado financeiro. Fundo de Renda Fixa. Rendimentos. Imposto sobre a renda. Residente no exterior.

ABSTRACT

Taxing the financial market is more recurrent than imagined task, given the diverse range of types of investments provided by law in Brazil. As well as any income, such returns may also suffer incidence of income tax. There are several regulatory provisions that regulate the matter. Investment in Fixed Income Fund Index is presented as an option in the brazilian financial Market to brazilian and foreign investors. With the presente study intends to indentify the applicable tax regime on income of this type of investment, investor hypothesis resides abroad, wheter brazilian or foreign.

Keywords: Financial market. Fixed Income Fund. Returns. Income tax. Resident abroad.

¹ Advogada inscrita na OAB-DF sob o nº 50.356; Pós-graduanda em Novas Tendências de Direito Público – UniCEUB; Centro Universitário de Brasília – UniCEUB, SEPN 707/907 – Campus Asa Norte – Brasília - DF, Brasil; *E-mail:* jessicaricog@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

O que se propõe analisar no presente artigo são os investimentos em fundo de renda fixa, e, pormenorizando, concluir qual é o tratamento tributário dado aos rendimentos de tais investimentos, quando esses são realizados por pessoa residente no exterior, sendo estrangeiro ou brasileiro.

A relevância do tema se mostra quando é constatado um emaranhado de dispositivos normativos que tratam do tema, que por vezes, se contrariam e em alguns deles é expressamente dado tratamento tributário diferenciado para residentes e não residentes no País.

Atualmente, existe uma reconhecida dificuldade em identificar o tratamento tributário a ser dado no caso em questão, qual seja o de tributar rendimentos de investimentos realizados por pessoa residente no exterior em fundos de renda fixa. Ao bem da verdade, a complexidade não está instalada somente na hipótese dos fundos de renda fixa, de modo que também é necessário esforço do jurista para identificar qual é o tratamento dos rendimentos do residente no exterior, em outros tipos de investimentos realizados em nosso país.

Contudo, por uma questão de limitação de enfoque, será abordada somente a tributação relativa a renda que decorra de investimento em fundo de renda fixa por estrangeiro ou brasileiro residente no exterior. Sempre que possível, essa tributação será cotejada à incidente sobre fatos geradores análogos referentes a sujeitos passivos residentes no Brasil.

De fato, a dificuldade maior está em identificar o regime jurídico da tributação da renda auferida com renda por residentes no exterior, como a complexidade da hipótese de incidência e o fato gerador. Isso, devido ao conflito entre normas de direito interna e de direito alienígena, bem como a escalada normativa, que vai desde a Constituição até as instruções normativas e resoluções, passando pelo Código Tributário Nacional, pela legislação ordinária e pelas medidas provisórias e decretos presidenciais.

A incidência do Imposto de Renda ou não, havendo também margem para interpretação de isenção e previsões de alíquotas diversas, ocorre, porque órgãos reguladores diversos têm função legislativa legítima concomitante para regulamentar a matéria, assim como o próprio Congresso Nacional, que em sua função originária e essencial de legislar, promulga leis que abordam o tema.

O ideal seria limitar a competência para disciplinar a matéria, de modo a reduzir a quantidade de dispositivos normativos dispersos e conflitantes entre si. Sem contar a linguagem adotada, que poderia ser mais objetiva, reduzindo o excesso do uso de atalhos e menções a artigos, que por vezes estão em outros dispositivos. Mais prático e facilitador seria já sintetizar o que se quer referir, sem ficar utilizando esses links entre as leis, instruções, resoluções e a infinidade de tipos normativos usados.

Pois bem, delimitado o tema, o problema e uma possível solução, resume-se brevemente o enredo da análise. Inicialmente, apresentar-se-á o marco legal da tributação da renda auferida em renda fixa, que aborda o tratamento do residente no exterior. Em seguida, situa-se a renda fixa no menu de investimentos do Brasil. É de se alertar ainda que a doutrina é escassa sobre o tema.

2 CONCOMITÂNCIA E HIERARQUIA DE DISPOSITIVOS NORMATIVOS QUE REGULAM A MATÉRIA

A Constituição Federal de 1988 reservou com exclusividade à União o poder de tributar a renda (art. 153, III). As normas gerais da tributação da renda constam dos artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional, que determinam o conceito legal de renda para fins de tributação e os contornos a serem observados pela legislação ordinária que estabelecer a regra matriz de incidência do Imposto de Renda.

O tributo a ser abordado nesse artigo é, pois, o Imposto de Renda, que tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento, a primeira advinda do produto de capital ou trabalho, e o segundo originado de qualquer meio que acarrete acréscimo patrimonial, mas não se enquadre no conceito de renda². No caso, tratar-se-á da renda advinda do produto de capital, que ao ser investido, gera rendimento.

Pois bem, necessário expor, de antemão, que existem diversos tipos de in-

² BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 06 out. 2016. Art. 43.

vestimentos que podem ser realizados no Brasil e que são previstos legalmente³. Entre eles, os investimentos em ações, em valores mobiliários, em operações de *swap*, em mercados específicos, ativos imobiliários, títulos e os realizados em fundos de investimentos. Esses fundos, especificamente, podem ser de renda fixa, variável, de capital aberto, fechado e outros.

2.1 Lei nº 13.043 de 2014

A lei em comento é o marco legal da tributação dos fundos de índice de renda fixa. Também dispõe sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas nos fundos ou clubes, bem como, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e ainda sobre a isenção do IR na alienação de ações de empresas pequenas e médias, alterando diversas leis.

Na Seção II da referida lei, são apresentados tratamentos e providências referentes aos “*Fundos de Índice de Renda Fixa*”, bem como das emissões de títulos de responsabilidade do tesouro nacional. Assim, eis o trecho de análise da lei⁴.

Conforme se percebe, a legislação é recente e em regra revogou inteira ou parcialmente leis de mesma hierarquia e especificidade que com ela conflitam.

Pois bem, antes de detalharmos a tributação do caso específico em articulação com a renda em geral, apresenta-se breve definição de fundo de investimento e de renda fixa. Fundo de investimento é um tipo de aplicação financeira que reúne recursos de um conjunto de investidores (cotistas), com o objetivo de obter lucro⁵. O investimento pode ser direcionado para as diversas modalidades de investimento já mencionadas, porém quando tal investimento for de renda fixa deverá possuir remuneração paga em intervalos e condições preestabelecidas⁶.

³ COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Fundos de Investimento*. Disponível em: <www.portaldoinvestidor.gov.br/menu/primeiros_passos/Investindo/Tipos_Investimento/Fundos_Investimento>. Acesso em: 04 maio 2016.

⁴ BRASIL. *Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014*. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

⁵ COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Fundos de Investimento*. Disponível em: <www.portaldoinvestidor.gov.br/menu/primeiros_passos/Investindo/Tipos_Investimento/Fundos_Investimento>. Acesso em: 04 maio 2016.

⁶ COMO funciona o mercado de renda fixa. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/educacao/guias/noticia/368197/como-funciona-mercado-renda-fixa>>. Acesso em: 06 out. 2016.

Então, para reforçar, de forma mais técnica, o *caput* do art. 2º traz a definição de “*Fundos de Índice de Renda Fixa*”, apresentando as suas características e os requisitos legais para que seja assim considerado. Em seguida, nos incisos, são apresentadas as alíquotas de incidência do IR, moduladas de acordo com o tempo de permanência do capital investido, no fundo.

Art. 2º Os **rendimentos e ganhos de capital** auferidos por cotistas de fundos de investimento cujas cotas sejam admitidas à negociação no mercado secundário administrado por bolsa de valores ou entidade do mercado de balcão organizado, cujas carteiras sejam compostas por ativos financeiros que busquem refletir as variações e rentabilidade de **índices de renda fixa** (Fundos de Índice de Renda Fixa) e cujos regulamentos determinem que suas carteiras sejam compostas, no mínimo, por 75% (setenta e cinco por cento) de ativos financeiros que integrem o índice de renda fixa de referência, **sujeitam-se ao imposto sobre a renda às seguintes alíquotas:**

I - **25%** (vinte e cinco por cento), no caso de Fundos de Índice de Renda Fixa cuja carteira de ativos financeiros apresente prazo médio de repactuação igual ou inferior a **180 (cento e oitenta) dias;**

II - **20%** (vinte por cento), no caso de Fundos de Índice de Renda Fixa cuja carteira de ativos financeiros apresente prazo médio de repactuação superior a cento e oitenta dias e igual ou **inferior a 720 (setecentos e vinte) dias;** e

III - **15%** (quinze por cento), no caso de Fundos de Índice de Renda Fixa cuja carteira de ativos financeiros apresente prazo médio de repactuação **superior a 720 (setecentos e vinte) dias** (Grifo nosso).⁷

Parece bem claro o enunciado quanto às alíquotas aplicáveis, assim também, os cinco primeiros parágrafos que dão detalhamentos e se mostram bem razoáveis em termos de objetividade.

§ 1º Os Fundos de Índice de Renda Fixa que **descumprirem**

⁷ BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 06 out. 2016.

o percentual mínimo de **composição** definido no caput ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda à **alíquota de 30%** (trinta por cento) durante o prazo do descumprimento.

§ 2º No caso de **alteração do prazo médio** de repactuação da carteira dos Fundos de Índice de Renda Fixa que implique modificação de seu enquadramento para fins de determinação do regime tributário, será **aplicada a alíquota correspondente ao prazo médio** de repactuação do Fundo **até o dia** imediatamente anterior ao da alteração da condição, sujeitando-se os rendimentos auferidos a partir de então à **alíquota correspondente ao novo prazo médio** de repactuação.

§ 3º É obrigatório o registro das cotas dos Fundos de Índice de Renda Fixa em depositária central de ativos autorizada pela **Comissão de Valores Mobiliários** ou pelo **Banco Central do Brasil**.

§ 4º O imposto sobre a renda de que trata este artigo **incidirá na fonte** e exclusivamente por **ocasião do resgate ou da alienação das cotas ou da distribuição de rendimentos**.

§ 5º A periodicidade e a metodologia de cálculo do prazo médio de repactuação a que se refere este artigo serão estabelecidas em ato do Ministro de Estado da **Fazenda**⁸ (Grifo nosso).

Contudo, no parágrafo sexto, é apresentada uma hipótese de isenção a residentes ou domiciliados no exterior, desde que cumpram dois requisitos, quais sejam, o de não ser de país com tributação favorecida – que seria o caso dos paraísos fiscais – e o de ter investido em fundo com prazo de repactuação superior a 720 (setecentos e vinte) dias. *Verbis*:

§ 6º Ficam **isentos** de imposto sobre a renda os **rendimentos**, inclusive **ganhos de capital**, **pagos**, **creditados**, **entregues** ou **remitidos** a beneficiário **residente ou domiciliado no exterior**, **exceto** em país com **tributação favorecida**,

⁸ BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 06 out. 2016.

nos termos do art. 24 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, produzidos por cotas de Fundo de Índice de Renda Fixa cujo regulamento determine que sua carteira de ativos financeiros apresente prazo de repactuação **superior a 720 (setecentos e vinte) dias**⁹ (Grifo nosso).

Assim, se o estudo se limitasse à aplicação da referida lei somente, a questão não teria maior complexidade. Posto que parece nítida a intenção do legislador em conceder tratamento diferenciado ao investidor residente no exterior, inclusive oferecendo benefício relevante a esse em detrimento do estrangeiro ou brasileiro residente no próprio Brasil.

As razões e a legitimidade das mesmas, que envolvem a constitucionalidade e legalidade da diferenciação de tratamento, bem como as intenções políticas e econômicas, questões extrafiscais, constituem um ponto bastante polêmico e discutível que não será abordado neste artigo, pela limitação extensiva imposta pelo mesmo.

2.2 Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.585 de 2015.

Anteriormente, no âmbito do Ministério da Fazenda, o IR sobre os rendimentos auferidos nos mercados financeiro e de capitais era regulamentado pela Receita Federal do Brasil pela Instrução Normativa nº 1.022 de 2010. Porém, numa tentativa de avanço da temática, houve edição de nova IN em agosto de 2015, cujo número é 1.585.

Essa nova Instrução da RFB, manteve a mesma divisão utilizada na IN nº 1.022 de três capítulos. Os **dois** primeiros para tratar da tributação dos rendimentos dos investimentos do **residente no País**, um para especificar o tratamento nos fundos de renda fixa e o outro para aplicações em títulos ou valores mobiliários. Já o **terceiro** capítulo, disciplina a tributação dos rendimentos do investidor **residente no exterior** – estrangeiro ou brasileiro¹⁰.

Como a proposta da pesquisa é identificar a eventual alíquota do IR apli-

⁹ BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

¹⁰ BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 06 out. 2016.

cável ao investidor residente no exterior, vamos avaliar rapidamente o regime jurídico de tributação do residente nacional e em seguida iniciaremos a análise mais detida do “*Capítulo III – Da Tributação das Aplicações em Fundos de Investimentos e em Títulos e Valores Mobiliários de Renda Fixa ou de Renda Variável de Residentes ou Domiciliados no Exterior*”.¹¹

Assim, passemos pelo Capítulo I, primeiramente, que é intitulado “*Da Tributação das Aplicações em Fundos de Investimentos de Residentes ou Domiciliados no País*” em que, na Seção I, deixa clara a não sujeição do fundo em questão às disposições do Regime de Norma Geral de investimentos:

Seção I

Das Aplicações em Fundos de Investimento **Regidos por Norma Geral**

Art. 2º **Excluem-se da disciplina desta Seção** os fundos abaixo relacionados, que são tributados na forma prevista na Seção II:

[...]

V - Fundos de Índice de Renda Fixa¹²; (grifo nosso).

Então, na Seção II “*Das Aplicações de Investimento Regido por Norma Própria*”, é reservada a Subseção V “*Dos Fundos de Índice de Renda Fixa*” para disciplinar esse tipo de investimento realizado por residentes no Brasil. Em que, no art. 28, é transcrito com pequenas alterações o art. 2º da Lei nº 13.043 de 2014 já colacionado no item anterior, suprimindo somente o parágrafo 6º que prevê a isenção que se destacou¹³.

¹¹ BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 06 out. 2016.

¹² BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 06 out. 2016.

¹³ § 6º Ficam isentos de imposto sobre a renda os rendimentos, inclusive ganhos de capital, pagos, creditados, entregues ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, exceto em país com tributação favorecida, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, produzidos por cotas de Fundo de Índice de Renda Fixa cujo regulamento determine que sua carteira de ativos financeiros apresente prazo de repactuação superior a 720 (setecentos e vinte) dias (Grifo nosso). BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=a>

Nos demais artigos da seção, que são os artigos 29 e 30, são transcritos os artigos 3º e 4º da Lei nº 13.043 de 2014, que tratam da base de cálculo e o momento de incidência do IR sobre os rendimentos do referido tipo de investimento, bem como ainda é definido o responsável tributário pelo recolhimento do tributo.

Com isso, conclui-se que a legislação ordinária e a instrução da Receita Federal se coadunam nesses pontos e também já se alerta que o Capítulo II da IN “Da Tributação das **Aplicações** em Títulos ou Valores Mobiliários de Renda Fixa ou de Renda Variável de **Residentes ou Domiciliados no País**” apesar da menção a “renda fixa” definitivamente, não disciplina os Fundos de Investimento de Índice de Renda Fixa, com determinação expressa pelo art. 43:

Art. 43. Aos clubes de investimento, às carteiras administradas e a qualquer outra forma de investimento associativo ou coletivo, aplicam-se as normas do imposto sobre a renda fixadas para os fundos de investimento de acordo com sua classificação.

[...]¹⁴ (grifo nosso).

Portanto, segundo prescrição da própria IN, para os Fundos de Investimento, que, como já se explicou, são formas de investimento coletivo, serão aplicadas as disposições – de alíquota, base de cálculo, incidência e tudo mais que for pertinente – as normas fixadas para os fundos **de acordo com sua classificação**. E ser um fundo de **Renda Fixa** é uma classificação que está discriminada na subseção V do Capítulo I.

Continuando, finalmente se analisa o Capítulo III, em que no primeiro artigo de sua Seção I “Das Aplicações Sujeitas ao **Regime Geral**” dispõe:

Art. 85. Ressalvado o disposto na Seção II deste Capítulo, os residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação pelo imposto sobre a renda, previstas para os residentes ou domiciliados no País, em relação aos:

I - rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de

notado>. Acesso em: 06 out. 2016.

¹⁴ BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 06 out. 2016.

renda fixa e em fundos de investimento;

II - ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas.

[...] ¹⁵ (grifo nosso).

Esse é o único artigo da seção que soma ao objeto.

A redação do art. 85, no trecho acima, o pertinente ao tema, foi integralmente mantido do art. 66 da IN RFB nº 1.022 de 2010. E segundo o que consta, diametralmente oposto ao que é determinado na Lei nº 13.043 de 2014, posto que nesta IN RFB nº 1.585 de 2015, afirma-se que devem ser aplicadas as mesmas normas de tributação previstas para os residentes ou domiciliados no País aos que vivem no exterior. Portanto, não haveria sentido em ser concedida a isenção aos segundos.

Diante do disposto, lógico aparenta ser verificar o caso da ressalva dessa determinação de igualdade de tratamento tributário, que segundo o artigo supratranscrito, está disposta na Seção II do mesmo capítulo, para verificar se há compatibilização com a regra isentiva da Lei nº 13.043 de 2014. Então, veja-se:

Seção II

Das Aplicações Sujeitas a Regime Especial

Art. 88. Esta Seção dispõe sobre a tributação dos rendimentos auferidos por investidor residente ou domiciliado no exterior, individual ou coletivo, que realizar operações financeiras no País de acordo com as normas e condições estabelecidas pelo CMN não residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, excetuado os fundos soberanos a que se refere o § 15 do art. 92 ¹⁶.

Antes que seja perdido o foco com a menção à sujeição a “*normas e condições estabelecidas pelo CMN*” ou com a exceção mencionada sobre o parágrafo 15 do art. 92, que afirma não serem aplicáveis para os fundos ali tratados, esclai-

¹⁵ BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 06 out. 2016.

¹⁶ BRASIL. *Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014*. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

rece-se que, de fato, tais fundos não são caso de objeto dessa pesquisa.

Já as regras do CMN que devem ser obedecidas pelo investidor para que as aplicações da Seção II toda sejam aplicadas, trata-se das dispostas pela Resolução CMN nº 4.373 de 2014, que dispõe sobre aplicações de investidor não residente nos mercados financeiro e de capitais do Brasil.¹⁷

A referida resolução traz regras de registro e requisitos de legalidade para que os investimentos realizados por residentes no exterior sejam considerados regulares perante o Banco Central, havendo proibição de que sejam feitos investimentos em mercados alternativos que não cumpram as normas, com previsão de sanção em tais casos. Em suma, os investimentos devem atender às disposições do CMN ou da CVM (Comissão de Valores Mobiliários).

Destaque-se que neste trabalho estão sendo abordados investimentos regulares e isso posto, seja continuada a análise da Seção II para verificar um possível maior sentido das regras.

Alerta-se para a previsão de “*investidor residente ou domiciliado no exterior*”, em que não é feita qualquer diferenciação entre o brasileiro residente no exterior ou o estrangeiro, de modo que se infere que a seção cuida das pessoas enquadradas nas duas possibilidades. Informa-se ainda, que o art. 88 não tem incisos ou parágrafos. Continua-se:

Art. 89. Os rendimentos a que se refere o art. 88 sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda às seguintes alíquotas:

I - 10% (dez por cento) no caso de aplicações nos fundos de investimento em ações, em operações de swap, registradas ou não em bolsa, e nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, fora de bolsa;

II - 15% (quinze por cento) nos demais casos, inclusive em **operações financeiras de renda fixa**, realizadas no mercado de balcão organizado **ou** em bolsa, e em COE.

[...] ¹⁸(grifo nosso).

¹⁷ COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Fundos de Investimento*. Disponível em: <www.portaldoinvestidor.gov.br/menu/primeiros_passos/Investindo/Tipos_Investimento/Fundos_Investimento>. Acesso em: 04 maio 2016.

¹⁸ BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/>>

Diante do disposto, poderia se concluir que a alíquota de IR a ser aplicada, segundo o referido artigo da instrução, seria o apresentado no inciso II, de 15% (quinze por cento). Nos parágrafos desse artigo ainda são dadas informações referentes à base de cálculo e momento de incidência do imposto. Contudo, surpreendentemente, depara-se com o próximo artigo da lei em que é determinado: “Art. 90. Não estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda os ganhos de capital auferidos pelos investidores estrangeiros de que trata o art. 88 (Grifo nosso).”¹⁹

Que, se lido rapidamente, de forma descuidada, pode se achar que o *caput* do art. 90 contraria frontalmente o disposto no art. 89. Contudo, aqui a lei faz uma especificação para os estrangeiros, tratando-os de forma diferente dos brasileiros que residam no exterior, de modo que para estes, seria aplicada a alíquota de 15% (quinze por cento) prevista no inciso II do art. 89.

Já para os estrangeiros residentes no exterior, aplicar-se-ão as regras do art. 90, que ainda detalha:

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo consideram-se ganhos de capital, os resultados positivos auferidos:

I - nas operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, inclusive quando se tratar de alienação de cotas de fundos de índice a que se refere o art. 27, com exceção das operações conjugadas de que trata o inciso I do *caput* do art. 47;

II - nas operações com ouro, ativo financeiro, fora de bolsa.

§ 2º Não se aplica aos ganhos de capital de que trata este artigo a igualdade de tratamento tributário entre residentes no País e não-residentes, prevista no art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995²⁰.

A linguagem dos dispositivos que tratam do tema mais abrangente desse artigo – que é a tributação dos rendimentos de investimentos realizados no Bra-

sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>. Acesso em: 06 out. 2016.

¹⁹ BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 06 out. 2016.

²⁰ BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 06 out. 2016.

sil – em geral, é uma linguagem carregada de informações, em que as palavras são dotadas de sentido profundo e complexo. Sem contar que a metodologia de menções a artigos de dispositivos diversos, de forma excessiva, por vezes torna a leitura e interpretação maçante.

No caso dos parágrafos e incisos do art. 90, isso é bastante presente, mas para simplificar a interpretação, atesta-se que os investimentos em fundo de renda fixa que forem realizados por estrangeiro residente no exterior estão abarcados pela determinação de **não incidência** do IR – destaque-se, a lei fala em não sujeição ao IR, o que, tecnicamente, é diferente de isenção, mas que em regra culminam no mesmo resultado: dispensa de pagamento de tributo.

Para finalizar a análise de artigos da IN RFB nº 1.585 de 2015, apresenta-se ainda uma hipótese de isenção para investidores:

Art. 94. Ficam isentos de imposto sobre a renda os rendimentos, inclusive ganhos de capital, pagos, creditados, entregues ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, produzidos por fundos de investimentos, cujos cotistas sejam exclusivamente investidores estrangeiros²¹.

Trata-se de mais uma hipótese de isenção e tratamento diferenciado para estrangeiros. Porém em hipótese ainda mais específica que a ora abordada. Refere-se a fundos de investimentos em que a totalidade dos cotistas sejam estrangeiros. No caso, tais fundos seriam também isentos.

Em verdade, não se pretende discutir esse artigo, mas se transcreve a título de reforço da interpretação de que o legislador tinha intenção de conferir tratamento mais benéfico aos estrangeiros; não aos residentes no exterior genericamente, mas aos estrangeiros.

3 CONCLUSÃO

Por fim, então, resta concluir: **qual é o regime de tributação** que deve ser aplicado aos investidores cotistas de Fundos de Investimentos de Índice de Renda

²¹ BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 06 out. 2016.

Fixa aos residentes no Brasil? E aos não residentes? E haveria distinção de regime jurídico entre os contribuintes de nacionalidade brasileira e os estrangeiros?

Pois bem, começa-se pela hipótese mais simples, a do residente no País. Para o caso, tanto a Lei nº 13.043 de 2014, como a IN RFB nº 1.585 de 2015 convergem num mesmo sentido, de que, poderão ser aplicadas as alíquotas de 25%, 20% ou 15%, a depender do tempo de permanência do capital investido, no fundo.

Para o caso de residentes no exterior, antes de mais nada, retoma-se um detalhe que merece ser rememorado, que é a discriminação do título das seções I e II do Capítulo III. A primeira trata “*Das Aplicações Sujeitas a Regime Geral*” e a segunda “*Das Aplicações Sujeitas a Regime Especial*”.

O enquadramento da hipótese abordada, qual seja o de fundos de renda fixa, em um dos regimes, foi dada pela própria IN em seu Capítulo I, quando na Seção I intitulada “*Das Aplicações em Fundos de Investimento Regido por Norma Geral*”, no inciso V do art. 2º o Fundo de Índice de Renda Fixa foi excluído da seção em comento para ser disciplinado pela Seção II “*Das Aplicações em Fundos de Investimento Regidos por Norma Própria*”. Ou seja, a hipótese é de um regime especial, o que foi confirmado pelo art. 43 da IN, conforme comentado.

Com isso, podemos deduzir que a Seção I do Capítulo III com o rótulo “*Das Aplicações Sujeitas ao Regime Geral*” não se aplica ao tipo de investimento em análise. Portanto a aparente contradição trazida pelo art. 85 da IN – que afirma que devem ser aplicadas as mesmas normas tributárias para residentes e não residentes no País – não se aplica.

Assim, a conclusão da presente pesquisa, no que se refere à IN, **se restringe às disposições** apresentadas pela **Seção II do Capítulo III**, que dispõe sobre as hipóteses de investimentos regidos por **norma própria ou especial**.

Portanto, tem-se que destacar que a IN conflui com a regra isentiva da Lei nº 13.043, quando se tratar de **estrangeiro** residente no exterior. Em verdade, é bom destacar, que a IN fala em não incidência em seu art. 90 do IR, enquanto a lei dispõe no § 6º do art. 2º, sobre isenção do residente no exterior, **não abordando o termo estrangeiro**.

Essa intenção do legislador em não onerar o **estrangeiro** com o IR é confirmada pelo art. 94 da IN, que isenta expressamente os fundos que tiverem como participantes somente cotistas estrangeiros.

Contudo, como fica a tributação do brasileiro residente no exterior? Aplica-se a alíquota de 15% prevista no art. 89 (Seção II, Capítulo III da IN) ou o considera isento segundo o art. 2º da Lei nº 13.043 de 2014?

Para deslinde da questão deve ser então abordada sucintamente a questão da hierarquia de normas baseadas na pirâmide hierárquica de Hans Kelsen.²²

Sabe-se que a Instrução Normativa pode ser definida como um ato puramente administrativo, uma norma complementar administrativa, tão somente. Pelo que, tem o papel de detalhar dispositivo normativo de hierarquia superior e portanto, não pode contrariá-lo. No caso de haver a contradição, deve ser respeitada a hierarquia.

Na hipótese analisada então, deve a Lei nº 13.043 de 2014 se sobrepor à IN RFB nº 1.585, devendo a isenção prevista legalmente ser concedida para estrangeiros e brasileiros residentes no exterior, desde que não residam em países com tributação favorecida.

REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Resolução nº 4.373, de 29 de setembro de 2014*. Dispõe sobre aplicações de investidor não residente no Brasil nos mercados financeiro e de capitais no País e dá outras providências. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/48650/Res_4373_v1_O.pdf>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. *Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014*. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

²² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: M. Fontes, 1987.

BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 06 out. 2016.

CALMON, Sacha. *Curso de direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Fundos de Investimento*. Disponível em: <www.portaldoinvestidor.gov.br/menu/primeiros_passos/Investindo/Tipos_Investimento/Fundos_Investimento>. Acesso em: 04 maio 2016.

COMO funciona o mercado de renda fixa. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/educacao/guias/noticia/368197/como-funciona-mercado-renda-fixa>>. Acesso em: 06 out. 2016.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: M. Fontes, 1987.

NUNES, Rizzato. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SIGILO BANCÁRIO, DIREITO À PRIVACIDADE E O JULGAMENTO DO RE 601314 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Nathalia Corrêa de Souza¹

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Sigilo bancário: evolução legislativa e a correlação com o direito à privacidade. 2.1 O advento da Lei Complementar nº 105/2001. 3. O julgamento do RE 601314 pelo Supremo Tribunal Federal. 4. Considerações finais. Referências.

RESUMO

Por meio deste artigo buscou-se estudar o sigilo bancário, sua evolução legal e ligação com o direito à privacidade, bem como as duas posições adotadas pela doutrina: a que concede ao sigilo bancário status de cláusula pétrea e a que milita contra a reserva absoluta de jurisdição. Por fim, analisou-se votos proferidos por cinco Ministros do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 601314, que consolidou o entendimento pela constitucionalidade do art. 6º da LC 105/2001.

Palavras-chave: Direito tributário. Sigilo fiscal. Direito à privacidade. Reserva de jurisdição. RE 601314.

ABSTRACT

Through this work we aimed to study bank secrecy, its legal evolution, connection with the right to privacy and the two positions of the specialists: one that considers bank secrecy a constitutional fundamental clause and one that considered that judicial reserve did not apply to it. It was also analyzed the decisions issued by five Ministers of Brazilian Supreme Court on the judgment of RE 601314, when it was decided for the constitutionality of art. 6 of LC 105/2001.

Keywords: Tax law. Bank secrecy. Right of privacy. Judicial reserve. RE 601314.

¹ Advogada, aluna integrante do Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito – Novas Tendências do Direito Público, do Centro Universitário de Brasília - Instituto Ceub de Pesquisa e Desenvolvimento. E-mail: nathc.souza@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, conhecida como Constituição cidadã, trouxe em seu bojo uma série de direitos subjetivos e garantias individuais que, até a sua promulgação, não haviam sido objeto de proteção jurídica, sendo um deles o direito à privacidade.

Conforme preleciona o artigo 5º, X, da CF/88, é inviolável a intimidade e a vida privada das pessoas. Garantiu-se o sigilo de dados, correspondências, mensagens telefônicas etc., contudo permaneceu silente a Carta Magna acerca do sigilo bancário.

Até a promulgação da Lei Complementar nº 105/2001, a legislação tributária garantia o sigilo bancário, que somente seria violado mediante decisão judicial. Contudo, o advento da nova legislação findou por possibilitar a quebra desse sigilo por intermédio de processo administrativo, por um agente público comum dotado de prerrogativas específicas, não sendo mais obrigatória a decisão judicial.

Em resumo, é possível identificar dois posicionamentos distintos acerca do tema em doutrina e jurisprudência: (i) os que vislumbram no sigilo bancário uma previsão constitucional, com status de cláusula pétrea e, de outro lado, (ii) aqueles que militam em favor da ausência de reserva absoluta de jurisdição da quebra do sigilo.

Somente em 24 de fevereiro de 2016, portanto cerca de quinze anos após a promulgação da Lei Complementar nº 105/2001, é que o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão acerca da possibilidade de quebra de sigilo bancário por meio de processo administrativo, dispensando a obrigatoriedade de ação judicial específica.

O presente trabalho, portanto, tem o condão de analisar a evolução legislativa afeita ao sigilo bancário e sua correlação com o direito à privacidade. Por fim, serão analisados os votos dos Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio Melo, ambos divergentes, e dos Ministros Luis Roberto Barroso, Ricardo Lewandowski e Edson Fachin, este último relator, proferidos no RE 601314, que julgou a aplicação do artigo 6º da LC 105/2001.

Busca-se, por meio desta análise, entender as razões da Corte que levaram à relativização do direito à privacidade nos casos de quebra de sigilo bancário,

mormente quando realizada por agente administrativo.

2 SIGILO BANCÁRIO: EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E A CORRELAÇÃO COM O DIREITO À PRIVACIDADE

O sigilo bancário é tema que recebe proteção do ordenamento jurídico brasileiro desde o século XIX². A Lei 556/1850, conhecida como Código Comercial Brasileiro, em seu artigo 17 determinava que:

Nenhuma autoridade, juízo ou tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem cometido algum vício.³

Muito embora a regra tenha sido derogada pelo Supremo Tribunal Federal ao editar as Súmulas 390⁴ e 439⁵, o fato da matéria há muito vir sendo objeto de apreciação pela doutrina e legisladores brasileiros denota sua relevância.

A Lei Complementar nº 4.595/64, que dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências, em seu artigo 38 determinava que “As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados”⁶. O sigilo, portanto, não era facultativo, mas obrigação imposta.⁷ A determinação exposta, por sua vez, foi alterada com o advento da Lei Complementar nº 105/2001.

² QUEZADO, Paulo; LIMA, Rogério. Sigilo bancário. São Paulo: Dialética, 2002. p. 9.

³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Lei nº 556, de 25 de junho de 1850. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leimp/1824-1899/lei-556-25-junho-1850-501245-publicacao-original-1-pl.html>>. Acesso em: 06 out. 2016.

⁴ Súmula 390 - A exibição judicial de livros comerciais pode ser requerida como medida preventiva. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 390. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=4064>>. Acesso em: 06 out. 2016.

⁵ Súmula 439 - Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 439. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=su-mula_401_500>. Acesso em: 06 out. 2016.

⁶ BRASIL. Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964. Dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, Cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4595.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Sigilo bancário. Revista de direito bancário, do mercado de capitais e da arbitragem, São Paulo, v. 4, n. 14, p. 13-27, out./dez. 2001. p.14.

Conceitualmente, Juan Carlos Malagarriga (*apud* Maria José Roque) define sigilo bancário como “obrigação de não revelar a terceiros, sem causa justificada, os dados referentes a seus clientes que cheguem a seu conhecimento como consequência das relações jurídicas que os vinculam.”⁸

Já a Constituição Federal de 1988, por outro lado, não trata especificamente do sigilo bancário, de modo que a doutrina cuida de interpretar o sigilo constante do artigo 5º, inciso XII relacionando-o com o inciso X, que colacionamos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.⁹

Infere-se dos preceitos constitucionais acima citados que a inviolabilidade dos sigilos (inciso XII) está correlacionada ao direito à privacidade (inciso X), que, por sua vez, consta da Declaração Universal dos Direitos do Homem (1948), a qual em seu artigo 12 preleciona que “Ninguém deverá ser submetido a interferências arbitrárias na sua vida privada, família, domicílio ou correspondência, nem ataques à sua honra e reputação. Contra tais intromissões ou ataques todas as pessoas têm o direito à proteção da lei.”¹⁰

Trata-se de direito subjetivo fundamental que permite ao indivíduo prote-

⁸ ROQUE, Maria José Oliveira Lima. Sigilo bancário e direito à intimidade. Curitiba: Juruá, 2001. p. 83.

⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

ger aquilo que diz respeito à sua vida íntima do conhecimento de terceiros, assim conceituado por Celso Ribeiro Bastos:

Consiste na faculdade que tem cada indivíduo de obstar a intromissão de estranhos na sua vida privada e familiar, assim como impedir-lhes o acesso a informações sobre a privacidade de cada um, e também impedir que sejam divulgadas informações sobre esta área da manifestação existencial do ser humano.¹¹

A relação do direito à privacidade com o sigilo bancário, portanto, é íntima. Por essa ótica, não se trata meramente de proteção à propriedade, aos sujeitos que envolvem transações bancárias e os valores repassados ou recebidos, mas de proteção da pessoa contra intromissão de terceiros em sua vida.¹²

Contudo, tal relação não é protegida de forma absoluta, conforme ver-se-á adiante. O intérprete da norma deve, no caso concreto, sopesar se a devassa que fere o direito à privacidade é necessária para garantir a salvaguarda de outros direitos. Tal entendimento é há muito adotado no âmbito do Supremo Tribunal Federal:

O sigilo bancário protege interesses privados. É ele espécie de direito à privacidade, inerente à personalidade das pessoas e que a Constituição consagra (C.F., art. 5º, X), além de atender ‘a uma finalidade de ordem pública, qual seja a de proteção do sistema de crédito’, registra Carlos Alberto Hagstrom, forte no magistério de G. Ruta (‘Le Secret Bancaire et Droit Italien’, Rapport, p. 17; Carlos Alberto Hagstrom, ‘O Sigilo Bancário e o Poder Público’, Ver. de Direito Mercantil, 79/34). Não é ele um direito absoluto, devendo ceder, é certo, diante do interesse público, do interesse da justiça, do interesse social, conforme aliás, tem decidido esta Corte[...].(grifo nosso)¹³.

Instaurou-se, portanto, divergência na doutrina e na jurisprudência, como

¹¹ BASTOS apud ROQUE, Maria José Oliveira Lima. *Sigilo bancário e direito à intimidade*. Curitiba: Juruá, 2001. p. 48.

¹² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Sigilo bancário. *Revista de direito bancário, do mercado de capitais e da arbitragem*, São Paulo, v. 4, n. 14, p. 13-27, out./dez. 2001. p. 20.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Petição (Questão de Ordem). *Pet 577 (QO)*. Tribunal Pleno. Requerente: Delegado de Polícia Federal Min. Carlos Veloso. Brasília, 25 de março de 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86437>>. Acesso em: 06 out. 2016.

bem pontuou Dirceu Pastorello¹⁴, informações resumidas no quadro abaixo:

Quadro 1 –

CORRENTE LIBERAL/FORMALISTA	CORRENTE MODERNA
O sigilo bancário tem estatura constitucional como direito absoluto fundado no inciso XII do art.5º, porque os "dados" bancários não podem ser revelados por significar ingerência indevida do Estado nas comunicações.	O direito ao sigilo bancário, como de resto, quaisquer direitos, ressalvadas as reservas expressas e especialíssimas fixadas pelo constituinte originário, não é um direito absoluto, devendo ceder diante do interesse público, do interesse comum de toda a sociedade.
Que por ser, assim, um direito absoluto, envolve também uma reserva absoluta de jurisdição, ou seja, a autoridade pública só pode romper o véu do segredo mediante pedido ao Poder Judiciário, onde seja demonstrada, provada e fundamentada a necessidade de rompimento.	Pode a legislação infraconstitucional estabelecer os limites de exercício do direito de negação atribuído ao cidadão. Portanto, as exceções a tal direito de sigilo bancário estariam situados no plano infraconstitucional.
Com alguma divergência, mas com os mesmos fundamentos acima, há autores que situam tal direito, no plano constitucional, no inciso X do art.5º, afirmando que através da análise das operações financeiras dos cidadãos estar-se-ia a desvendar a intimidade dos mesmos.	O Estado, no exercício de seu direito constitucional de instituir tributos, tem também o dever constitucional de fiscalizar para bem cobrá-los e arrecadá-los, sendo várias as disposições da Carta da República que estabelecem esse poder fiscalizador que não pode sofrer limitações por interesses privados.
Demonstra a existência de reserva de jurisdição, pelo fato de ter a Lei 4.595/64 a natureza de lei complementar e ainda porque as expressões "processo instaurado" e "autoridade competente", contidas no §5º do art.38, da Lei 4.595/64, significariam "processo judicial instaurado" e "autoridade judiciária competente".	Não há reserva absoluta de jurisdição porque, a se admitir tal reserva, haveria um engessamento da atividade pública de fiscalização.
Que sendo a proteção do sigilo bancário decorrente do direito constitucional de intimidade e vida privada (inciso X) e envergando tal norma a natureza de cláusula pétrea não poderia sofrer restrições ou limitações de qualquer natureza.	O argumento de que o inciso XII, do art.5º, ao proteger o sigilo dedados estaria abrigando, aí, o sigilo bancário, não tem procedência porque o que visa a Constituição é impedir a interferência estatal no ato comunicativo de dados ("data", na língua inglesa) e não dos dados armazenados. A reserva de jurisdição expressa no dispositivo se aplicaria, portanto, somente ao ato de comunicação visando preservar a intimidade e privacidade.

¹⁴ PASTORELLO, Dirceu Antonio. *Sigilo bancário*. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/892397>>. Acesso em 15 abr. 2016. p. 9-11.

Utiliza de argumento meta-jurídico e "ad terrorem" no sentido de que a autoridade fiscal, se tiver poderes de acesso à conta bancária, sem controle do judiciário, não terá o necessário equilíbrio para sopesar os 10 critérios de necessidade, oportunidade, conveniência e legalidade do ato que irá praticar poderá penetrar na intimidade dos cidadãos podendo acarretar danos de ordem material ou moral.	Por ter a autoridade fiscal o dever legal, fixado em lei complementar -diga-se, de guardar sigilo (artigo 198 do CTN) com severas consequências pessoais pela sua eventual quebra, não teria sentido falar-se em quebra de sigilo bancário, mas transferência de informações sigilosas para o poder público que com esse caráter e natureza devem continuar a ser mantidas.
	As expressões contidas no §5º, do art.38, da Lei 4.595/64, significam exatamente o que quis o legislador dizer: "processo (administrativo) instaurado" e "autoridade (administrativa) competente" em matéria fiscal.
	E, por vezes se encontra, nessa corrente, também afirmações meta-jurídicas, no sentido de que o "banco - e a correspondente conta bancária - não deve ser esconderijo para operações ilícitas."

Fonte:

A divergência, por sua vez, mesmo com o advento da Lei Complementar nº 105/2001, que alterou o artigo 38 da Lei Complementar nº 4.595/64, não foi facilmente superada, conforme ver-se-á adiante. Somente no corrente ano, com o julgamento do RE 601314 pelo Supremo Tribunal Federal, dotado de repercussão geral, é que houve pacificação do entendimento pela possibilidade de flexibilização do sigilo bancário.

2.1 O advento da Lei Complementar nº 105/2001

A Lei Complementar nº 105/2011, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências, veio a alterar inúmeros dispositivos da Lei Complementar nº 4.595/64, sendo o de maior interesse a este trabalho o que dispõe seu artigo 6º, *verbis*:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em

curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.¹⁵

Conforme se observa, a partir da promulgação da Lei não seria mais necessária a autorização de um juiz para que houvesse acesso a dados bancários, em tese sigilosos, bastando a existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso.

A partir daí intensificou-se a discussão doutrinária acerca da flexibilização de acesso a dados bancários, o que poderia importar, inclusive, em limitação a direitos individuais.¹⁶ O Jornal Folha de São Paulo, em editorial de 08 de dezembro de 2000 (página A2), posicionou-se contra a flexibilização:

“Esta Folha já se manifestou favorável ao instituto do sigilo bancário, que, aliás, é cláusula pétrea da Constituição. Em princípio, as despesas de um cidadão não dizem respeito ao Estado. **A possibilidade de tornar-se vítima de achaque perpetrada pelo agente público que tenha acesso a dados desse tipo é um dos fundamentos para a existência do sigilo.**”¹⁷ (grifo nosso)

Como já vimos, não é verossímil a afirmação de que o sigilo bancário é cláusula pétrea da CF/88, não havendo disposição expressa acerca do tema, de modo que não se sustenta o argumento.

O receio, por outro lado, foi visto por alguns como infundado, consolidando-se como um esforço sério, tendente a harmonizar o balanço entre o princípio de liberdade constitucionalmente consagrado ao indivíduo e os interesses do Estado em obter determinados resultados probatórios em casos especiais.¹⁸

Deve ser considerado, de igual sorte, o fato da LC 105/01 especificar em

¹⁵ BRASIL. Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964. Dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, Cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4595.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

¹⁶ BATISTA, Deocleciano. Expectativas quanto à posição do poder judiciário diante da flexibilização do sigilo bancário. *Revista Ciência Jurídica*, Belo Horizonte, v. 15, n. 102, p. 11-31, nov./dez. 2001. p. 11-12.

¹⁷ BATISTA, Deocleciano. Expectativas quanto à posição do poder judiciário diante da flexibilização do sigilo bancário. *Revista Ciência Jurídica*, Belo Horizonte, v. 15, n. 102, p. 11-31, nov./dez. 2001. p. 11-12.

¹⁸ BATISTA, Deocleciano. Expectativas quanto à posição do poder judiciário diante da flexibilização do sigilo bancário. *Revista Ciência Jurídica*, Belo Horizonte, v. 15, n. 102, p. 11-31, nov./dez. 2001. p. 26.

seus artigos 1º, §4º¹⁹ e 5º, §1º²⁰ quais operações financeiras e em que ocasiões a quebra do sigilo poderia ser decretada, inferindo-se daí que o agente público não teria liberdade absoluta de atuação e acesso, sendo dirimidas as possibilidades de acaque, com punição expressa para aqueles que ultrapassassem as suas atribuições.

Sérgio André Rocha ressalta que *ao longo da última década o princípio da transparência tornou-se um dos principais vetores da tributação internacional*.²¹ O Estado, por sua vez, deve possuir mecanismos para obter informações e aplicar suas legislações tributárias. A medida é necessária no combate à corrupção e na salvaguarda de outros direitos fundamentais, uma vez que o não recolhimento aos cofres públicos de tributos devidos implica diretamente na ausência de repasses para saúde, educação, segurança pública etc.

Portanto, a reflexão proposta sobre o tema é: a quem interessa o sigilo bancário, sobretudo se considerarmos que a sua quebra não significa divulgação

¹⁹ Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

I – de terrorismo; II – de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins; III – de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado a sua produção; IV – de extorsão mediante sequestro; V – contra o sistema financeiro nacional; VI – contra a Administração Pública; VII – contra a ordem tributária e a previdência social; VIII – lavagem de dinheiro ou ocultação de bens, direitos e valores; IX – praticado por organização criminosa. BRASIL. Lei nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp105.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

²⁰ Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. § 1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo: I – depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança; II – pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques; III – emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados; IV – resgates em contas de depósitos à vista ou a prazo, inclusive de poupança; V – contratos de mútuo; VI – descontos de duplicatas, notas promissórias e outros títulos de crédito; VII – aquisições e vendas de títulos de renda fixa ou variável; VIII – aplicações em fundos de investimentos; IX – aquisições de moeda estrangeira; X – conversões de moeda estrangeira em moeda nacional; XI – transferências de moeda e outros valores para o exterior; XII – operações com ouro, ativo financeiro; XIII – operações com cartão de crédito; XIV – operações de arrendamento mercantil; e XV – quaisquer outras operações de natureza semelhante que venham a ser autorizadas pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão competente. BRASIL. Lei nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp105.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

²¹ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Direito à privacidade e os sigilo fiscal e bancário. *Revista Interesse Público*, São Paulo, v.5, n. 20, p. 13-43, jul./ago. 2003.

pública dos dados? Vejamos como decidiu recentemente o Supremo Tribunal Federal.

3 O JULGAMENTO DO RE 601314 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Passando à análise dos votos proferidos pelos Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio Melo, Luis Roberto Barroso, Ricardo Lewandowski e Edson Fachin, no julgamento do RE 601314, é interessante, sobretudo, verificar a mudança de entendimento acerca do tema por parte de Luis Roberto Barroso e Ricardo Lewandowski.²²

O Ministro Luis Roberto Barroso, à época advogado, em entrevista ao caderno Valor, folha A5, em 14 de janeiro de 2001, sobre a quebra do sigilo bancário, assim se pronunciou:

Se não houver um mecanismo que proteja as pessoas, físicas e jurídicas, da extorsão ou do uso político do cruzamento de informações fiscais, qualquer cidadão que tenha renda passa a ser vítima potencial de chantagem. Minha aflição é com o cidadão honesto e não com os criminosos.²³

Contudo, quando do julgamento do Recurso Extraordinário, reformulou doutrina própria antiga, decidindo pela constitucionalidade do art. 6º da LC 105/2001 e pontuando:

Se a criação do Estado é um projeto coletivo, deve-se reconhecer que a solidariedade também se projeta no campo fiscal. Assim, o pagamento de tributos é dever fundamental lastreado na função fiscal assumida pelo Estado contemporâneo e no elenco de direitos fundamentais que pressupõe o seu financiamento.²⁴

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 601314 SP. Tribunal Pleno. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24182344/recurso-extraordinario-re-601314-sp-stf>>. Acesso em: 06 out. 2016.

²³ BATISTA, Deocleciano. Expectativas quanto à posição do poder judiciário diante da flexibilização do sigilo bancário. *Revista Ciência Jurídica*, Belo Horizonte, v. 15, n. 102, p. 11-31, nov./dez. 2001. p. 26.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 601314 SP. Tribunal Pleno. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 24 de

Para o Ministro Barroso, tendo em vista que os tributos são utilizados para promover a função social do Estado, com a garantia de direitos básicos aos cidadãos, devem ser concedidos à administração poderes para assegurar a fiscalização e recolhimento desses tributos, independentemente de decisão judicial.

O Ministro Ricardo Lewandowski também alterou seu entendimento acerca do tema. No julgamento do RE 389.808, no ano de 2010, o Ministro decidiu pela reserva de jurisdição para quebra de sigilo bancário. Atualmente, no julgamento do RE 601314 assim decidiu:

Tendo em conta os intensos, sólidos e profundos debates que ocorreram nas três sessões em que a matéria foi debatida, me convenci de que estava na senda errada, não apenas pelos argumentos veiculados por aqueles que adotaram a posição vencedora, mas sobretudo porque, de lá pra cá, o mundo evoluiu e ficou evidenciada a efetiva necessidade de repressão aos crimes como narcotráfico, lavagem de dinheiro e terrorismo.”²⁵

Votaram de forma divergente os Ministros Celso de Mello e Marco Aurélio Melo. O primeiro, decano do STF, aduziu que *a administração tributária, embora podendo muito, não pode tudo*. E continuou: *não faz sentido que uma das partes diretamente envolvida na relação litigiosa seja o órgão competente para solucionar essa litigiosidade*.²⁶

Entende o Ministro que embora o direito à privacidade não seja absoluto, a quebra do sigilo bancário pela Receita Federal deve ser autorizada pela justiça, privilegiando a reserva de jurisdição.

No mesmo sentido decidiu o Ministro Marco Aurélio Melo, em alguns momentos de forma bastante enérgica, mormente quando afirma que *no Brasil*

fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24182344/recurso-extraordinario-re-601314-sp-stf>>. Acesso em: 06 out. 2016.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 601314 SP. Tribunal Pleno. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24182344/recurso-extraordinario-re-601314-sp-stf>>. Acesso em: 06 out. 2016.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 601314 SP. Tribunal Pleno. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24182344/recurso-extraordinario-re-601314-sp-stf>>. Acesso em: 06 out. 2016.

*pressupõe-se que todos sejam salafrários, até que se prove o contrário. A quebra de sigilo não pode ser manipulada de forma arbitrária pelo poder público.*²⁷

Ao comentar o argumento de colisão de princípios, que parte da doutrina considera motivo suficiente para violar o sigilo bancário pela administração, decidiu de igual sorte, pela reserva de jurisdição:

Em havendo situação de colidência entre princípios impregnados de qualificação constitucional, como pode ocorrer entre as prerrogativas institucionais da Administração Tributária, de um lado, e os direitos e garantias básicas dos contribuintes, de outro, a resolução desse estado de antagonismo deverá constituir objeto de um pertinente juízo de ponderação, a ser exercido não **por um dos sujeitos parciais da relação litigiosa, que certamente atuaria “pro domo sua”, mas, isso sim, por um terceiro juridicamente desinteressado, como os órgãos integrantes do Poder Judiciário do Estado.** (Grifo nosso)²⁸

Importante mencionar que parte da doutrina considera o acesso aos dados bancários por agentes da administração, sem prévia determinação judicial, não como quebra de sigilo, mas transferência de informações entre duas entidades (banco e Receita Federal, por exemplo).²⁹ Tal posição foi veementemente rechaçada pelo Ministro:

Sustenta-se que o litígio constitucional em questão não envolve quebra do sigilo bancário, mas, sim, mera transferência de dados sigilosos ou simples compartilhamento de informações reservadas existentes sobre os contribuintes e as pessoas em geral nas instituições financeiras.

Vejo, nessa alegação, um claro eufemismo que mal consegue disfarçar uma situação de evidente inconstitucionalidade.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 601314 SP*. Tribunal Pleno. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24182344/recurso-extraordinario-re-601314-sp-stf>>. Acesso em: 06 out. 2016.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 601314 SP*. Tribunal Pleno. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24182344/recurso-extraordinario-re-601314-sp-stf>>. Acesso em: 06 out. 2016.

²⁹ CANÁRIO, Pedro. Maioria se forma no STF a favor da quebra do sigilo bancário pela Receita. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 18 fev. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-18/maioria-stf-favor-quebra-sigilo-bancario-fisco>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

dade que afeta a pretensão do Estado de manter, por deliberação própria e sem controle jurisdicional prévio, uma contínua fiscalização do Poder sobre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

Por fim, trazemos o entendimento proferido pelo Ministro Edson Fachin³⁰, relator do RE 601314. Em seu voto o Ministro, que considera constitucional o artigo 6º da LC 105/2001, apresentou o entendimento de que o sistema tributário possui função social, garantindo redução de desigualdades. Por tais motivos, o direito à preservação do sigilo não pode ser absoluto, nem tampouco revestido de reserva de jurisdição. Colacionamos:

Nesse sentido, parece-nos que o tributo é a inovação humana com grande aptidão para a redução das desigualdades jurídicas, políticas e econômicas entre os homens.

[...]

Em síntese, a meu ver, a interpretação mais consentânea com a axiologia da Constituição Federal de 1988 é aquela que considera a tributação como instrumento para a produção da igualdade entre os cidadãos. Por conseguinte, o tributo extrai seu significado normativo do princípio constitucional da igualdade.

[...]

Trata-se, portanto, da difícil tarefa de equalizar em uma concretude histórica o duplo compromisso da igualdade, isto é, o auto governo coletivo e a autonomia individual. Entende-se, por conseguinte, que a igualdade é satisfeita no plano o autogoverno coletivo, por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação desnecessidades coletivas de seu Povo.”

Assim, temos que os Ministros que votaram pela constitucionalidade do artigo 6º da LC 105/2001 entendem que o pagamento de tributos, necessário para a consolidação de diversos direitos previstos na Constituição Federal, deve ser fiscalizado pelo Estado, garantindo à Administração o

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 601314 SP. Tribunal Pleno. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24182344/recurso-extraordinario-re-601314-sp-stf>>. Acesso em: 06 out. 2016.

acesso a dados bancários sigilosos, independentemente de decisão judicial, observando o que dispõe os artigos 1º e 5º, também da LC 105/2001.

O entendimento divergente, contudo, repousa na salvaguarda ao direito à privacidade e à garantia da manutenção do sigilo bancário que, embora não expressamente constante do rol do inciso XII do artigo 5º da CF, inegavelmente faz parte da vida privada do indivíduo.

Entendem também os Ministros divergentes que o Estado deve se aprimorar no sentido de modernizar seus aparatos de modo a fiscalizar e cobrar o pagamento de tributos sem que seja necessária a invasão de dados sigilosos. O acesso a esses dados, por sua vez, deve ser justificado e autorizado somente mediante decisão judicial.

Quanto à situação exposta e aos argumentos utilizados pelos Ministros em seus votos, teceremos algumas críticas. A primeira delas é quanto à composição do Supremo Tribunal Federal, que não possui nenhum Ministro oriundo de carreiras tributárias. Todos os Ministros do STF, ex-membros do Ministério Público (Estadual e Federal), Magistratura (Federal e do Trabalho) e Advocacia Pública (Procuradorias do Estado e Advocacia-Geral da União), possuem uma visão pró-Estado, o que quase sempre se revela em suas decisões, de modo que indagamos: a ausência de um tributarista, para casos como o estudado, que relativizam o direito à privacidade dos cidadãos, influencia nos rumos determinados pela Corte em matéria tributária?

A segunda crítica relaciona-se ao poder conferido pelo STF ao agente fiscal, que vai de encontro ao princípio do *rule of law*, traduzido livremente como supremacia do direito, defendido pela doutrina constitucionalista contemporânea, compreendido por três princípios:

1) o predomínio absoluto das normas de Direito Comum a todos, o que exclui qualquer poder arbitrário por parte do governo; 2) a igual sujeição a todos (inclusive autoridades) à lei e aos tribunais comuns; 3) a consagração pelo direito comum das liberdades do cidadão, garantidas também pelos tribunais ordinários.³¹

³¹ PINTO, Felipe Chiarello de Souza; DONADELLI, Antonio Paulo de Mattos. O papel do judiciário, o estado de direito e o chamado “ativismo judicial” na doutrina brasileira. *Novos Estudos Jurídicos*, Itajaí, v. 19, n.1, p.42-76, 2014. Disponível em: <<http://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/viewFile/5542/2947>>. Acesso em: 01 maio 2016. p. 9.

A supremacia do direito, por sua vez, visa a coibir arbitrariedades cometidas pelo Estado, consequentemente aumentando direitos e restringindo poderes. Não é o que se percebe com o novo entendimento consolidado pelo STF, que restringe sobremaneira a privacidade do cidadão e afasta do crivo do Poder Judiciário o julgamento da real necessidade de se quebrar o sigilo bancário de um indivíduo.

Mister se faz também questionarmos quais as bases do processo administrativo necessário para instauração da quebra do sigilo, em observância à LC 105/2001. Tendo em vista que o acesso aos dados bancários, como já dito, viola o direito à privacidade do cidadão, o estabelecimento de parâmetros e regras pré-definidas, que coíbam arbitrariedades, é fator determinante para garantir a lisura dos procedimentos. Assim, questionamos: dispõe o fisco, tanto em esfera estadual, quanto em esfera federal, de uma legislação específica para reger os processos administrativos citados? Deve ser considerada a possibilidade de incluir a atuação do Ministério Público, como fiscal da lei, em tais procedimentos?

Como se percebe, ainda que em privilégio a procedimentos que visam à transparência na ordem fiscal, adotados internacionalmente, não se trata de matéria de fácil implementação. Portanto, deve o agente administrativo atuar de forma diligente, observando o que preconiza a LC 105/2011, sem deixar de lado o art. 5º da CF.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sociedade contemporânea, que também pode ser chamada de sociedade da informação, com a proliferação e uso maciço das redes sociais, alterou a forma como percebemos a nossa privacidade. Não raro publicamos na internet fotos, impressões pessoais e dados privados de nossas vidas, sem que nos sintamos invadidos na nossa intimidade.

A doutrina mais recente, mesmo em Direito Tributário, parte dessa premissa para alterar entendimentos passados, o que ocorreu com o sigilo bancário. Como vimos ao longo desse trabalho, há cerca de quinze anos, muito embora não fosse pacífico na doutrina e jurisprudência, aplicava-se ao sigilo bancário a regra da reserva de jurisdição, pois entendia-se que apenas o magistrado seria capaz de, no caso concreto, avaliar a necessidade real de se violar dados tão pessoais.

Contudo, a sociedade avançou e seus anseios também. O Brasil cada vez mais vem se aproximando dos padrões internacionais de transparência fiscal, sobretudo na aderência ao FATCA (*Foreign Accounts Tax Compliance Act*), lei federal norte-americana promulgada em 2010 para combater evasão fiscal *offshore* dos próprios cidadãos e da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais.³²

O Ministro Edson Fachin, em seu voto no julgamento do RE 601314 inclusive chegou a afirmar que:

Em suma, no plano internacional, o Estado brasileiro tem reiteradamente tomado decisões soberanas a fim de se integrar ao conjunto de esforços globais de combate à fraude fiscal internacional, evasão de divisas, lavagem de dinheiro e paraísos fiscais, por meio do aprimoramento da transparência fiscal em relação às pessoas jurídicas e arranjos comerciais.³³

Desta forma, reconhecemos que a recente decisão do STF, de declarar a constitucionalidade do art. 6º da LC 105/2001, vai ao encontro de posicionamentos mais modernos, adotados inclusive no plano internacional, e pode vir a ser útil no combate à corrupção e sonegação fiscal, garantindo maior celeridade aos procedimentos.

Contudo, pessoalmente, adotamos posição divergente, acompanhando os votos dos Ministros Celso de Mello e Marco Aurélio Melo, por entendermos que o direito à privacidade, ainda que não absoluto, podendo vir a ser suprimido quando em confronto com outros direitos, para esse caso específico, deve ser salvaguardado.

Ainda que seja de suma importância, inclusive para atingimento dos objetivos sociais do Estado, o recolhimento de tributos aos cofres públicos, a fiscalização não deve se dar com a invasão de dados pessoais, mas deve o Estado se

³² ROCHA, Sérgio André. *O sigilo bancário está “morto”: STF alinha o Brasil ao padrão global de transparência*. São Paulo, mar. 2016. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/o-sigilo-bancario-esta-morto-stf-alinha-o-brasil-ao-padrao-global-de-transparencia>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 601314 SP. Tribunal Pleno. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24182344/recurso-extraordinario-re-601314-sp-stf>>. Acesso em: 06 out. 2016.

modernizar e encontrar mecanismos que coíbam a sonegação fiscal sem vilipendiar a vida íntima dos cidadãos.

REFERÊNCIAS

BATISTA, Deocleciano. Expectativas quanto à posição do poder judiciário diante da flexibilização do sigilo bancário. *Revista Ciência Jurídica*, Belo Horizonte, v. 15, n. 102, p. 11-31, nov./dez. 2001.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Lei nº 556, de 25 de junho de 1850. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leimp/1824-1899/lei-556-25-junho-1850-501245-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. *Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964*. Dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, Cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4595.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. Lei nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp105.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Petição (Questão de Ordem). *Pet 577 (QO)*. Tribunal Pleno. Requerente: Delegado de Polícia Federal Min. Carlos Veloso. Brasília, 25 de março de 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86437>>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 601314 SP*. Tribunal Pleno. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24182344/recurso-extraordinario-re-601314-sp-stf>>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 390. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=4064>>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 439. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_50>. Acesso em: 06 out. 2016.

CANÁRIO, Pedro. Maioria se forma no STF a favor da quebra do sigilo bancário pela Receita. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 18 fev. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-18/maioria-stf-favor-quebra-sigilo-bancario-fisco>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

DUTRA, Marina Tomaz Katalinic. Breves considerações sobre o direito à privacidade. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 02 set. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2006-set-02/breves_consideracoes_direito_privacidade>. Acesso em: 15 abr. 2016.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Sigilo bancário. *Revista de direito bancário, do mercado de capitais e da arbitragem*, São Paulo, v. 4, n. 14, p. 13-27, out./dez. 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v. 88, p. 439-459, jan. 1993. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67231/69841>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

MAZUTTI, Gustavo Cesar. *O sigilo bancário na jurisprudência do STF: proteção constitucional e questões sobre sua relatividade*. 2011. 89 f. Monografia (Especialização) – Escola de Formação, Sociedade Brasileira de Direito Público, São Paulo, 2011.

PASTORELLO, Dirceu Antonio. *Sigilo bancário*. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/892397>>. Acesso em 15 abr. 2016.

PINTO, Felipe Chiarello de Souza; DONADELLI, Antonio Paulo de Mattos. O papel do judiciário, o estado de direito e o chamado “ativismo judicial” na doutrina brasileira. *Novos Estudos Jurídicos*, Itajaí, v. 19, n.1, p.42-76, 2014. Disponível em: <<http://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/viewFile/5542/2947>>. Acesso em: 01 maio 2016.

QUEZADO, Paulo; LIMA, Rogério. *Sigilo bancário*. São Paulo: Dialética, 2002.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Direito à privacidade e os sigilo fiscal e bancário. *Revista Interesse Público*, São Paulo, v.5, n. 20, p. 13-43, jul./ago. 2003.

ROCHA, Sérgio André. *O sigilo bancário está “morto”: STF alinha o Brasil ao padrão global de transparência*. São Paulo, mar. 2016. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/o-sigilo-bancario-esta-morto-stf-alinha-o-brasil-ao-padrao-global-de-transparencia>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

ROQUE, Maria José Oliveira Lima. *Sigilo bancário e direito à intimidade*. Curitiba: Juruá, 2001.

A POSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONTIDA NO ART. 150, VI, “A” E PARÁGRAFO 2º, DA CF/88 À EMPRESA PÚBLICA. COMPANHIA IMOBILIÁRIA DE BRASÍLIA (TERRACAP)

Flávio Victor Saraiva de Souza¹

SUMÁRIO

1 Introdução. 1.1 Breves considerações. 2 Diferença entre isenção e imunidade. 3 Análise doutrinária, histórica e jurisprudencial da imunidade tributária contida no art. 150, VI, “A” e parágrafo 2º, da CF/88. 4 A Imunidade recíproca e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 5 Entendimento da doutrina sobre “patrimônio, renda ou serviços” contidos no art. 150, VI, “A” da CF/88. 6 Possibilidade de extensão da imunidade tributária do artigo 150, parágrafo 2º da CF/88 às empresas públicas. 7 Conclusão. Referências.

RESUMO

Vamos tratar de uma abordagem da aplicação do artigo 150, VI, “A”, da CF e seu parágrafo 2º, em que se concede a vedação de instituição de cobrança de imposto no que se refere ao patrimônio, bens e serviços entre a União, Estados e Municípios e DF. Visaremos também demonstrar as diferenças entre isenção e imunidade, os aspectos históricos, jurisprudenciais e doutrinários para explanar a possibilidade de estender também as empresas públicas com finalidades institucionalizadas pelo ente federado.

Palavras-chave: Imunidade. Empresa pública. Patrimônio. Renda

¹ Advogado; Pós-graduando em Direito Empresarial e dos Contratos UNICEUB – Centro Universitário de Brasília SEPN 707/907 – Campus do Uniceub – Asa Norte – Brasília-DF. *E-mail:*

1 INTRODUÇÃO

Vamos demonstrar as características de uma empresa pública que, na qualidade de pessoa jurídica de direito privado, pode ter aplicada a imunidade tributária contida no art. 150, VI, “A”, parágrafo 2º, da CF. Embora a lei de criação da Companhia Imobiliária fale em “isenção”, a imunidade pode ser aplicada tendo em vista os objetivos institucionais a que foi destinado.

Para isso, foi abordada a diferenciação básica entre os institutos da isenção e a imunidade, demonstrando seus conceitos segundo a doutrina. A base histórica vai demonstrar que a aplicação da imunidade às empresas públicas terá um sentido quando se requer a manutenção do patrimônio, renda e serviços e justamente para garantia e execução das atividades inerentes ao serviço públicos determinados pela lei e pela Constituição.

A visão da jurisprudência é outra questão que fundamenta a aplicação da imunidade às empresas públicas, pois, se fosse considerar somente a letra da lei, a empresas criadas para fins específicos não poderiam ser alcançados pela não cobrança de tributação nesse caso em especial do art. 150, VI, “A” e parágrafo 2º. Ou seja, a discussão não se esgota somente com a discussão da literalidade da lei, podendo aprofundar o entendimento nos Tribunais.

Por último, serão abordadas as questões inerentes a diversas correntes de doutrinadores que fundamentarão a necessidade de aplicação da imunidade tributária as empresas públicas explanando suas razões e o entendimento atual.

1.1 Breves considerações

A Companhia Imobiliária de Brasília – Terracap foi criada pela lei 5.861, de 12 de dezembro de 1972, denominada como empresa pública do Distrito Federal e tendo como principal missão exercer a atividade imobiliária naquilo que atendesse aos objetivos do Distrito Federal, conforme preceitua em seu artigo 2º:

Art. 2º O Governo do Distrito Federal é autorizado a constituir a Companhia Imobiliária de Brasília - TERRACAP, para suceder à NOVACAP, assumindo-lhe os direitos e as obrigações na execução das atividades imobiliárias de interesse do Distrito Federal, objeto de utilização, aquisição, administração, disposição, incorporação, oneração ou alienação de bens, assim como realizar obras e serviços de infraestrutura e obras viárias no Distrito Federal, vinculadas

às suas finalidades essenciais. (Redação dada pela Lei nº 6.816, de 25.8.1980)²

O capital é eminentemente público, cabendo 51% (cinquenta e um por cento) ao Distrito Federal e 49% (quarenta e nove por cento) destinado à União. A lei também assegurou isenção de impostos da União e do Distrito Federal no que se refere aos bens próprios que estejam na posse ou uso direto da empresa pública, a renda e aos serviços vinculados essencialmente ao seu objeto, conforme preceitua o art 3º, VIII:

Art 3º São comuns à NOVACAP e à TERRACAP as seguintes disposições: VIII - isenção de impostos da União e do Distrito Federal no que se refere aos bens próprios na posse ou uso direto da empresa, a renda e aos serviços vinculados essencialmente ao seu objeto, exigida a tributação no caso de os bens serem objeto de alienação, cessão, ou promessa, bem como de posse ou uso por terceiros a qualquer título.³

A Lei Distrital 4586/2011, veio a regulamentar o objeto social da Companhia Imobiliária de Brasília, para delimitar as funções da empresa naquilo que seria considerado suas finalidades essenciais, conforme redação descrita abaixo, em seu art. 1º:

Art. 1º A Companhia Imobiliária de Brasília – TERRACAP exercerá, sem prejuízo das atribuições dos demais órgãos da Administração direta e indireta, bem como daquelas previstas na Lei federal nº 5.861, de 12 de dezembro de 1972, a função de Agência de Desenvolvimento do Distrito Federal, por intermédio da proposição, da operacionalização e da implementação de programas e projetos de desenvolvimento econômico e social de interesse do Distrito Federal, podendo, para tanto, executar as seguintes ações.⁴

² BRASIL. *Lei nº 5.861, de 12 de dezembro de 1972*. Autoriza o desmembramento da Companhia Urbanizadora da Nova Capital do Brasil - Novacap, mediante alteração de seu objeto e constituição da Companhia Imobiliária de Brasília - Terracap, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5861.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

³ BRASIL. *Lei nº 5.861, de 12 de dezembro de 1972*. Autoriza o desmembramento da Companhia Urbanizadora da Nova Capital do Brasil - Novacap, mediante alteração de seu objeto e constituição da Companhia Imobiliária de Brasília - Terracap, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5861.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

⁴ DISTRITO FEDERAL. *Lei nº 4.586, de 13 de julho de 2011*. Dispõe sobre o objeto social da Companhia Imobiliária de Brasília – Terracap, instituída pela Lei federal nº 5.861, de 12 de dezembro de 1972, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br/sinj/>>

É de se notar que um dos requisitos principais que discriminaram como serviço público essencial é a questão de promover a política habitacional, nessa mesma lei, em seus incisos:

I – operacionalização das atividades imobiliárias, de modo a gerar recursos para o investimento em infraestrutura econômica e social, bem como assegurar a sustentabilidade de longo prazo de suas receitas;

II – promoção direta ou indireta de investimentos em parcelamentos do solo, infraestrutura e edificações, com vistas à implantação de programas e projetos de: expansão urbana e habitacional⁵

Esse serviço essencial está posto como um dos objetivos apontados na lei orgânica do DF, que assim dispõe em seu art. 15:

Art. 15. Compete privativamente ao Distrito Federal:

X — elaborar e executar o Plano Diretor de Ordenamento Territorial, a Lei de Uso e Ocupação do Solo e Planos de Desenvolvimento Local, para promover adequado ordenamento territorial, integrado aos valores ambientais, mediante planejamento e controle do uso, parcelamento e ocupação do solo urbano⁶

2 DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO

De acordo com Hugo de Brito Machado⁷, a definição para imunidade seria um obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência da regra jurídica de tributação, observando que “o que é imune não pode ser tributado”. A

BaixarArquivoNorma.aspx?id_file=6c0503d3-81e1-3e3b-9cd6-0de067f57956>. Acesso em: 06 out. 2016.

⁵ DISTRITO FEDERAL. *Lei nº 4.586, de 13 de julho de 2011*. Dispõe sobre o objeto social da Companhia Imobiliária de Brasília – Terracap, instituída pela Lei federal nº 5.861, de 12 de dezembro de 1972, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tc.df.gov.br/sinj/BaixarArquivoNorma.aspx?id_file=6c0503d3-81e1-3e3b-9cd6-0de067f57956>. Acesso em: 06 out. 2016.

⁶ DISTRITO FEDERAL. Câmara Legislativa. *Lei Orgânica, de 18 de junho de 1993*. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70442/LO_DistritoFederal.pdf?sequence=1>. Acesso em: 06 out. 2016.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 192.

imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune”.

Por outro lado, a imunidade tributária pode ter duas acepções, conforme preceitua Roque Antônio Carrazza, 2013:

Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado Estatuto do Contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo hipótese do pedágio). E outra, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expresso, declaram ser vedados às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, que finalmente, por que coligadas a determinados fatos, bens ou situações.⁸

No que tange ao conceito de isenção, existe uma corrente que é decorrente dos estudos de Rubens Gomes de Sousa esclarecendo que [...] tratando-se de não incidência, não é devido o tributo por que não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido, por que existe obrigação tributária, mas a lei dispensa seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente nula.⁹

Para Alfredo Augusto Becker em outra corrente, ele explica que, prevalecendo a ideia de favor fiscal, a norma tributária teria que incidir para, sobre ela, atuar a norma isentiva. É o que não ocorre. A regra isentiva nega a existência e relação jurídica tributária. Incidiria, então, a norma isentiva, para não permitir que ocorressem os efeitos da norma tributante nas hipóteses isentivamente qualificadas.¹⁰

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.p. 827.

⁹ SOUSA, Rubens Gomes, 1975 apud BECHO, Renato Lopes. *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 235.

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto, 1963 apud BECHO, Renato Lopes. *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 236.

3 ANÁLISE DOUTRINÁRIA, HISTÓRICA E JURISPRUDENCIAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONTIDA NO ART. 150, VI, “A” E PARÁGRAFO 2º, DA CF/88

A imunidade recíproca está prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da CF, que assim diz: “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros”. Como bem pondera Carrazza¹¹ se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, poderia levá-la a situação de grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de levar adiante seus objetivos institucionais, o que não é tolerado pela CF.

Em decisão do Supremo Tribunal Federal (ADIN 939/DF, Rel. Min. Sidney Sanches, julgando Emenda Constitucional n.3, de 17-3-1993, que autorizou a União a instituir o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IMPF reconheceu que imunidade intergovernamental recíproca é garantia da Federação, sendo cláusula pétrea (CF, art. 60, parág. 4º, I). Em registros brasileiros, a introdução dessa imunidade em nossa Constituição se deu pelas mãos do ilustre jurista Rui Barbosa, quando da elaboração do anteprojeto da primeira Constituição da República Brasileira de 1981, por meio do art. 10 da Carta Magna, após ter observado tal discussão na Suprema Corte Americana. O Texto Constitucional era assim descrito na 1º Constituição Republicana: CF/1981: Art. 10: É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.¹²

Sobre o histórico norte – americano de tal fato, Carrazza¹³ registra que “no início do século XIX, mais precisamente em 1819, O Estado de Maryland pretendeu cobrar imposto sobre a selagem com estampilhas de uma filial do Banco Oficial (Bank of U. S.). McCulloch (gerente deste banco, na sucursal de Baltimore), insurgir-se contra isto, levando o caso a Corte Suprema (julgado McCulloch vs. Maryland, então presidida pelo legendário juiz John Marshal). E apresentado

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio, 2001 apud KFOURI Jr, Anis. *Curso de direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 134.

¹² BECHO, Renato Lopes. *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 486.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio, 2001 apud KFOURI Jr, Anis. *Curso de direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 135.

a decisão que marcou época e permanece até os dias atuais, conclui sobre as ideias contidas na sentença.

A competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir. Não se deseja – e a própria CF não admite – nem que a União destrua os Estados membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União; destarte, nem a União pode exigir impostos de Estados membros, nem estes da União, ou uns dos outros.¹⁴

4 A IMUNIDADE RECÍPROCA E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Já é de clareza do STF que as premissas principais para se fazer as regras da imunidade tributária provêm primeiramente da Constituição. Contudo, a Corte suprema pode tomar decisões de ampliar esse contexto, pois pode interpretar que aquele instituto pode ser ampliado a outras figuras que já constituem imunidade na Constituição Federal, quando entendeu que a imunidade a “livros, jornais e periódicos” poderia se aplicar a outras publicações, como figurinhas de álbum infanto-juvenil (RE 221.239/SP, Rel. Min. Ellen Gracie).¹⁵

A atuação do Supremo Tribunal Federal e no sentido de que, em matéria de imunidade, a primeira fonte é a Constituição. Abaixo dela, a fonte jurídica da imunidade é o Poder Judiciário. Não há espaço, nessa matéria, para o desenvolvimento legislativo, o que significa dizer que a lei e o processo legislativo não é fonte do direito e relação as imunidades.¹⁶

5 ENTENDIMENTO DA DOUTRINA SOBRE “PATRIMÔNIO, RENDA OU SERVIÇOS” CONTIDOS NO ART. 150, VI, “A” DA CF/88

Na visão de Aliomar Baleeiro em seu entendimento, o conceito “patrimônio” e “serviços” são todos os bens que, móveis e imóveis, corpóreos ou não,

¹⁴ KFOURI Jr, Anis. *Curso de direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 134.

¹⁵ BECHO, Renato Lopes. *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 486.

¹⁶ BECHO, Renato Lopes. *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 486.

possui ou desempenha a pessoa mencionada pela Constituição ao estabelecer a imunidade.¹⁷

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do contribuinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcaria o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.¹⁸

Ainda no entendimento de Baleeiro, a intenção do constituinte ao estabelecer a imunidade de que tratamos (intergovernamental) é que os entes públicos que compõem a nossa Federação, por terem todos sua própria competência tributária, não a façam subsumir a fatos jurídicos produzidos por outros entes públicos.¹⁹ Nesse sentido, há o apontamento de que não é plausível colocar em um contexto mais amplo fatos que possam criar ou produzir direitos a outros entes públicos.

Sacha Calmon Navarro Coêlho acompanha a entendimento de Baleeiro, quando afirma que:

Dever-se-ia na consideração governamental evitar não apenas a incidência dos impostos que tivessem por fatos geradores, o patrimônio, as rendas ou os serviços mas, igualmente, os impostos que formalmente incidentes sobre outras realidades viessem a molestar o patrimônio ou a renda das mesmas, à luz do princípio da capacidades contributiva. Estou propugnando, por isso, uma interpretação, a mais larga possível, da imunidade intergovernamental, na esteira de Baleeiro.²⁰

Ainda sobre o aspecto da doutrina, Lucia Valle Figueiredo mostra acompanhar o mesmo entendimento, indagando ainda sobre o sentido atribuído a pa-

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar, 1985 apud BECHO, Renato Lopes. *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 490.

¹⁸ BECHO, Renato Lopes. *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 490.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar, 1985 apud BECHO, Renato Lopes. *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 491.

²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1991 apud BECHO, Renato Lopes. *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 491.

patrimônio: o patrimônio do ente público é constituído por todos os bens ou coisas vinculadas à propriedade pública. Haveria nítido desfalque no patrimônio das entidades públicas se lhes fossem cobrados impostos sobre importação e produtos industrializados, pois se estaria tributando valores destinados às atividades básicas governamentais, como cultura, educação e segurança.²¹

Fica evidente que, pela doutrina, já está composta uma opinião majoritária sobre os prejuízos que poderiam acontecer caso houvesse uma cobrança de impostos sobre a entidades que detêm patrimônio público. E nesse sentido, a corrente doutrinária é ainda mais favorável quando sugere que outros impostos ainda poderiam ser objeto de imunidade entre os entes federados.

6 POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, PARÁGRAFO 2º DA CF/88 ÀS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA

Para se analisar essa questão, cabe detalhar melhor o contido nesse artigo da Constituição. Do texto Constitucional podemos extrair a seguinte redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.²²

Da análise desse artigo, na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello de-

²¹ FIGUEIREDO. Lucia Valle, 1996 apud *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 491.

²² BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

preendemos que as autarquias, exatamente por serem pessoas de direito público e titulares de interesses públicos, ao contrário das empresas públicas e sociedade de economia mista, as quais, sendo pessoa de Direito Privado, pode apenas receber qualificação para o exercício de atividades públicas, não porém, para titularizar as atividades públicas.²³

Contudo, quando analisamos o art 3º, do art. 150 da CF, dispondo que: As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”²⁴.

Nessa leitura, podemos entender que uma pessoa política que venha a explorar atividade econômica, se sujeitará aos impostos pertinentes (IPI, ICMS, imposto sobre importação, etc). Assim, por exemplo, quando a União mantém armazéns para que funcionários neles adquiram produtos, não há como considerar-se imune ao ICMS.²⁵

Em julgado do dia 07/10/2015, tendo como relator o Ministro Dias Toffoli, já houve entendimento de que a instituição que detenha exploração econômica não pode se valer da imunidade tributária recíproca. Assim vejamos:

07/10/2015 PLENÁRIO A G .REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 1.460 SANTA CATARINA RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI AGTE.(S) : COMPANHIA CATARINENSE DE ÁGUAS E SANEAMENTO - CASAN ADV. (A / S) : HANERON VICTOR MARCOS E OUTRO (A / S) AGDO.(A / S) : UNIÃO ADV.(A / S) : ADVOGADO -GERAL DA UNIÃO EMENTA Agravo regimental em ação cível originária. Julgamento monocrático. Alegado error in procedendo e violação da ampla defesa. Não ocorrência.

²³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, 1999 apud *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 489.

²⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 835

Previsão regimental. Imunidade tributária recíproca. Artigo 150, inciso VI, alínea a, da Constituição Federal. Sociedade de economia mista. Companhia Catarinense de águas e Saneamento (CASAN). Não preenchimento dos parâmetros traçados por esta Corte para a extensão da imunidade tributária recíproca. Precedente. Agravo não provido. 2. A Corte já firmou o entendimento de que é possível a extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, observados os seguintes parâmetros: a) a imunidade tributária recíproca se aplica apenas à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanescentes do ente federado; b) atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política; e c) a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do livre exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Precedentes: RE nº 253.472/SP, Tribunal Pleno, Relator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 1º/2/11 e e ACO 2243/DF, decisão monocrática, Relator Min. Dias Toffoli, DJe de 25/10/13. 3.²⁶

Certo desse entendimento quanto a exploração da atividade econômica, o julgado abre outra questão quando se abre a possibilidade de pessoa jurídica de direito privado ser beneficiado pela imunidade caso a “propriedade, bens e serviços sejam utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanescentes do ente federado”.

Diante desse raciocínio, e baseado no ensinamento de Carrazza²⁷ que afirma que as pessoas políticas são imunes quando exercem atividades econômicas sem contrapartida ou pagamento de preços ou tarifas pelo beneficiário. E que,

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na ação cível originária. AG.REG. NA AC 1.460 SC. Plenário. Agravante: Companhia Catarinense de Águas e Saneamento. Agravado: União. Relator. Min. Dias Toffoli. Brasília, 07 de outubro de 2015. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24944113/habeas-corpus-hc-120617-pr-stf/inteiro-teor-113678524>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

nestes casos, as exigências fiscais se mutilariam, ainda que em parte a renda ou o patrimônio destas pessoas, embaraçando o cumprimento de suas atividades públicas essenciais. O desempenho destas atividades econômicas corresponde à prestação de serviços públicos. De fato, não havendo o repasse, aos usuários, dos custos dos serviços públicos que os beneficiam, qualquer imposto que a pessoa jurídica suportasse (peça obtenção dos meios necessários à prestação destes mesmos serviços públicos) acabaria incidindo sobre sua renda ou capital (patrimônio), afrontando a letra e o espírito do art. 150, “a”, da CF.²⁸ Para Geraldo Ataliba²¹, o mesmo raciocínio vale para as empresas estatais (empresas públicas e sociedade de economia mista) enquanto delegatárias de serviços públicos. Destarte, a elas também se aplica o princípio da imunidade tributária recíproca.²⁹

Outro entendimento que é aplicado conforme demonstra a doutrina, é que a qualidade do serviço pelo qual a empresa estatal presta é determinante para a aplicação da imunidade tributária, assim como o poder de polícia quando expressamente permitido. Nas palavras de Carrazza³⁰ quando a empresa pública estatal presta um serviço público ou pratica um ato de polícia, em seu favor incide o disposto no 2º do art. 150 da CF, sem as ressalvas dos 3º desse mesmo dispositivo. Irrerelante, pois, para desfrute da imunidade em pauta, que a delegatária cobre preço, tarifa ou taxa do usuário.³¹

Esta ideia mais se acentua se levarmos em conta que a delegatária não pode negar-se a prestar o serviço público ou a praticar o ato de polícia ainda que isto lhe seja economicamente desvantajoso. De fato, a ideia de serviço público ou de ato de polícia harmoniza-se com a persecução do bem comum, que é o fim precípua do Estado. Assim, por exemplo, se um serviço for prestado por determinação constitucional ou legal, será, por sem dúvida, público ainda que, eventualmente, não seja essencial à sobrevivência do homem. A natureza públi-

²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

²⁹ Geraldo Ataliba, parecer inédito, dado a SABESP. Dele consta a seguinte ementa: “Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – SABESP, sociedade mista estadual, é delegada do Estado para exercer serviços públicos estaduais e não concessionária. Goza de imunidade a impostos por força do preceituado no art. 150, VI, da CF. O regime remuneratório de seus serviços é o de taxa.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 836.

ca de um serviço depende de uma opção política, feita pelo Estado, num dado momento histórico.³²

Outra questão determinante, é a constatação feita quando se aplica o art. 175 da CF e a relação do serviço ser feito com exclusividade. Ainda nas palavras de Carrazza³³ quando o serviço público é prestado em regime de monopólio, a empresa estatal que o realiza equipara-se a pessoa política delegante, sendo, destarte, também beneficiária do princípio da imunidade tributária recíproca, sem sofrer as injunções do parágrafo 3º do art. 150 do mesmo Diploma Magno.³⁴

O raciocínio recebeu o prestigioso endosso do STF, em acordão que teve por relator o Ministro. Carlos Mário Velloso, verbis:

Ementa: Constitucional – Tributário- Empresa Brasileira de Correio e Telégrafos – imunidade tributária – Cf, art. 150, VI, a – Empresa Pública que exerce atividade econômica e empresa pública prestadora de serviço público: distinção. I- As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: CF, art. 150, VI, "A".³⁵

De fato, quando as empresas estatais prestam, na condição de delegatárias, serviços públicos, a elas não se aplica a vedação do art. 150, VI, "A", mas, sim, o princípio da imunidade recíproca (art. 150, VI, "a" da CF), que lhes garante o direito de não recolher impostos, ainda que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Enquanto prepostas de atividade administrativa, as empresas públicas e as sociedades de economia mista não podem ser compelidas, nem mesmo por meio de lei, a efetuar o pagamento de impostos. E que, a

³² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

³³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 354897 RS. Segunda Turma. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Município de Montenegro. Relator. Min. Carlos Velloso. Brasília, 17 de outubro de 2004. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24944113/habeas-corpus-hc-120617-pr-stf/inteiro-teor-113678524>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

Constituição, restringe, de modo indireto, as faculdades legislativas das pessoas políticas. Elas são a longa manus pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos a alcançar.³⁶

Em outra visão abordada por Ataliba, há delegação (o que só cabe por decisão legislativa) quando a pessoa política (União, Estado ou Município) cria uma entidade sob a forma de empresa (pública ou mista) e a incumbe de prestar um serviço público. Assim, a empresa estatal é delegada e (na forma da lei) exerce serviço público próprio da entidade cuja lei a criou.

Diante de todas essas considerações, Carrazza³⁷, conclui que são imunes aos impostos que incidam sobre patrimônio, a renda ou os serviços diretamente relacionados com suas finalidades essenciais (CF. ART. 150, VI, “A” e parágrafo 3º, da CF). Os ganhos (receitas) que obtêm com o exercício do poder de polícia ou com a prestação de serviços públicos não podem ser tributados por meio de impostos (ou de contribuições que revistam dessa característica) Tais ganhos são objetivamente imunes.

Tais pessoas, enquanto no exercício de suas funções típicas, auferem rendimentos, são imunes ao IR e aos demais tributos que incidem sobre lucros, receitas, rendimentos, etc; enquanto proprietários de imóveis que lhes dão base para o desempenho de suas atividades típicas, são imunes ao IPTU enquanto proprietárias de veículos automotores utilizados na prestação dos serviços públicos ou na prática de atos de polícia, são imunes ao IPVA, e assim avante.³⁸

6 CONCLUSÃO

A companhia Imobiliária de Brasília, na qualidade de empresa pública do Distrito Federal, exerce um papel importante papel na operacionalização de atividades imobiliárias e promoção de investimentos em parcelamento do solo com vistas à implantação de programas e projetos de desenvolvimento econômico e social, amparada pela Lei Distrital 4586/2011.

³⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 840-841

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 844

Tomando por base o art. 30, V, da CF, em que foi dada permissão aos Municípios organizar e prestar os serviços públicos de interesse local, coube ao Distrito Federal, que acumulou as competências legislativas daquele e dos Estados, a incumbência, conforme a lei orgânica do DF, dispor privativamente sobre a administração, utilização, aquisição e alienação dos bens públicos.

Nesse sentido, não há que se considerar que existe concorrência com a iniciativa privada, pois a atividade imobiliária exercida pela empresa pública já está direcionada para a prática de um serviço público determinado pela lei, em sentido infraconstitucional, e pela própria Constituição.

Com isso, a aplicação da imunidade recíproca teria mais sentido, pois, embora não seja uma atividade expressamente considerada essencial, os serviços públicos atribuídos a Terracap atende as suas finalidades, sendo que a tributação poderia onerar e dificultar toda a gestão e o desenvolvimento por parte da empresa pública.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. *Lei nº 5.861, de 12 de dezembro de 1972*. Autoriza o desmembramento da Companhia Urbanizadora da Nova Capital do Brasil - Novacap, mediante alteração de seu objeto e constituição da Companhia Imobiliária de Brasília - Terracap, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5861.htm>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na ação cível originária. *AG.REG. NA AC 1.460 SC*. Plenário. Agravante: Companhia Catarinense de Águas e Saneamento. Agravado: União. Relator. Min. Dias Toffoli. Brasília, 07 de outubro de 2015. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24944113/habeas-corpus-hc-120617-pr-stf/inteiro-teor-113678524>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Petição (Questão de Ordem). *Pet 577 (QO)*. Tribunal Pleno. Requerente: Delegado de Polícia Federal Min. Carlos Veloso. Brasília, 25 de março de 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86437>>. Acesso em: 06 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 354897 RS*. Segunda

Turma. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Município de Montenegro. Relator. Min. Carlos Velloso. Brasília, 17 de outubro de 2004. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24944113/habeas-corpus-hc-120617-pr-stf/inteiro-teor-113678524>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

BECHO, Renato Lopes. *Lições do direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

DISTRITO FEDERAL. *Lei nº 4.586, de 13 de julho de 2011*. Dispõe sobre o objeto social da Companhia Imobiliária de Brasília – Terracap, instituída pela Lei federal nº 5.861, de 12 de dezembro de 1972, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tc.df.gov.br/sinj/BaixarArquivoNorma.aspx?id_file=6c0503d3-81e1-3e3b-9cd6-0de067f57956>. Acesso em: 06 out. 2016.

DISTRITO FEDERAL. Câmara Legislativa. *Lei Orgânica, de 18 de junho de 1993*. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70442/LO_Distrito-Federal.pdf?sequence=1>. Acesso em: 06 out. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

KFOURI Jr, Anis. *Curso de direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STF E STJ

Wendell Luiz Rufino da Silva¹

SUMÁRIO

1 Introdução. 2 A relevância do bem jurídico tutelado nos tipos penais contra a ordem tributária. 3 Previsão legal dos crimes tributários no ordenamento jurídico brasileiro. 4 Princípio da Insignificância no ordenamento jurídico brasileiro. 5 A aplicação do princípio da insignificância nos crimes tributários de acordo com a jurisprudência do STF e do STJ. 6. Conclusão. Referências.

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto de estudo a possibilidade de aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. Fazendo uma análise da importância do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal em relação a estes delitos. Aborda, ainda, os requisitos para aplicação do postulado da bagatela nesses delitos de acordo com a jurisprudência do STF e do STJ. Por fim, propõe uma solução para superar a divergência quanto aos patamares mínimos exigidos pelos Tribunais Superiores e Tribunais Estaduais para aplicação do princípio da insignificância, efetivando-se os princípios da segurança jurídica e da taxatividade.

Palavras-chave: Princípio da insignificância. Crimes tributários. Segurança jurídica. Bem jurídico.

ABSTRACT

This work is the object of study the possibility of applying the principle of insignificance in the crimes against the tax order. The importance of good legal in tributaries crimes. The legal provision of so-called crimes against the tax system that are expressed in the Brazilian Penal Code itself and also in Law No. 8,137 / 1990. The requirements for application of the principle Trifle these crimes, according to the jurisprudence of the Supreme Court. It proposes a solution to

¹ Servidor Público do MPDFT, Cargo de Assessor Técnico da Divisão de Direitos Individuais e Saúde e Aluno do curso de pós-graduação lato sensu do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB/ICPD. *E-mail:*

overcome the disagreement over the minimum amounts required by the Superior Court.

Keywords: Principle of insignificance. Crimes against the tributary order. Legal security. Legally protected interest

1 INTRODUÇÃO

A ordem tributária, em que se insere o objeto desse artigo, tem como pilares os arts. 145 a 169 da Constituição da República de 1988. Alguns bens jurídicos de índole tributária, por sua essencialidade, acabam por interceptar o Direito Penal. Antes de adentrar no exame propriamente dito dessa interface entre o Direito Tributário e o Direito Penal, é mister definir alguns conceitos básicos que vão permear nossa abordagem.

Uma função essencial do Direito Tributário está relacionada na captação de recursos financeiros. O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas.²

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade.³ O Estado necessita de recursos para efetivar as políticas públicas tendentes à concretização dos direitos fundamentais.

O Direito Tributário pode ser conceituado como ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributo. Aqui se mostra necessário adiantar uma leve comparação com o Direito Penal que também, de modo sucinto, é um ramo do

² SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 40.

³ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 10.

direito público, em que o Estado busca sancionar uma conduta causadora de um ilícito penal, ou seja, também há uma relação entre Estado e particulares.

Nesse sentido expõe Sabbag:

Diante de tão pontuais definições, entendemos que é possível extrair desse plano conceitual que o Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo Estado *versus* contribuinte, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.⁴

Nesse sentido, verifica-se que a tutela da ordem tributária realizada pelo Direito Penal mostra-se relevante, já que estamos diante de um bem jurídico de natureza supraindividual, uma vez que são os recursos auferidos das receitas tributárias que dão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais.

A Constituição Federal de 1988 traz de maneira expressa a normatização da ordem tributária, que se encontram consagrados no Título VI (Da tributação e do Orçamento), Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), Seção I (Dos Princípios Gerais) e Seção II (Das Limitações do Poder de Tributar), bem como as normas sobre competência tributária, a repartição das receitas tributárias e as vedações e os critérios a serem observados pelo legislador ordinário.⁵

É precisar deixar claro que a obtenção de receita é feita mediante a instauração de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sócias), que tem por finalidade primordial atender os anseios sociais, bem como aos encargos públicos do orçamento.

A legitimidade constitucional para tutela da ordem tributária radica no fato de que todos os recursos arrecadados se destinam a assegurar finalidade inerente ao Estado democrático e social de Direito, de modo a propiciar melhores condições de vida a todos. É exatamente característica do Estado social promover e garantir a assistência e a solidariedade social.⁶

Portanto, é evidente que o Estado deve tutelar a ordem tributária,

⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 41.

⁵ PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 262.

⁶ MUSCO, E. *Diritto penale tributario*. 2. ed. Bologna: Zanichelli, 2013. p. 13-14.

criando tipos penais específicos para proteção desse bem jurídico, que é altamente valioso para sociedade de um modo geral. Tais crimes contra a ordem tributária têm como objetivo tutelar o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional.⁷

2 A RELEVÂNCIA DO BEM JURÍDICO TUTELADO NOS TIPOS PENAS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

Definir o que vem a ser o bem jurídico tutelado nos crimes tributários não é matéria simples, nesse ponto temos duas correntes mais importantes que tentam conceituar o que vem a ser esse bem jurídico.

Uma primeira corrente, chamada de patrimonialista, defende que o Direito Penal Tributário caracterizar-se-ia diante da finalidade de defesa dos interesses do Estado ligados à arrecadação dos tributos. A concepção patrimonialista visa tutelar o interesse estatal na obtenção de receitas, o resguardo do ingresso patrimonial em si considerado através da punição de condutas que frustrem a arrecadação.⁸

Já uma segunda corrente, chamada de funcionalista, rejeita qualquer conotação patrimonialista ao objeto jurídico dos crimes tributários, pois o bem jurídico em voga estaria vinculado às funções que a receita tributária deve cumprir para a sociedade ou a consecução dos objetivos constitucionais de um Estado Social e Democrático de Direito.⁹

Porém o que vem sendo aceito pela jurisprudência e doutrina majoritária é que o bem jurídico tutelado nos crimes tributários é o erário, o patrimônio do Estado e a ordem econômica. São bens de natureza supraindividual, macros-

⁷ PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 268.

⁸ SAIBRO, Henrique. *Afinal, qual é o bem jurídico-penal tributário?* Disponível em: <<http://canalcienciascriminais.com.br/artigo/afinal-qual-e-o-bem-juridico-penal-tributario/>>. Acesso em: 12 abr 2016.

⁹ SAIBRO, Henrique. *Afinal, qual é o bem jurídico-penal tributário?* Disponível em: <<http://canalcienciascriminais.com.br/artigo/afinal-qual-e-o-bem-juridico-penal-tributario/>>. Acesso em: 12 abr 2016.

social e coletivo, por isso não pode incidir sobre esse bem jurídico o chamado consentimento do ofendido como causa de exclusão da ilicitude.

O Estado pode conceder a remissão, isenção, ou incentivo fiscal, porém não pode consentir a remissão na supressão ou redução do tributo por parte do contribuinte.¹⁰

3 PREVISÃO LEGAL DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

Os crimes contra a ordem tributária podem ser divididos em cinco grupos, no primeiro grupo encontra-se o crime tributário aduaneiro, que tem como objeto tributos externos decorrentes de exportação ou importação, é o caso do crime de descaminho previsto no artigo 334 do Código Penal.

Já no segundo grupo temos o crime de sonegação fraudulenta, condutas estas previstas nos artigos 1º (crime de sonegação fiscal) e artigo 2º, incisos I, III, IV e V, ambos os artigos previstos na Lei nº 8.137 de 1990. E também no artigo 337-A (sonegação de contribuição previdenciária) do Código Penal.¹¹

No terceiro grupo de crimes tributários temos os tipos penais da apropriação indébita, previstos no Código Penal, artigo 168-A (apropriação indébita previdenciária) e na Lei nº 8.137 de 1990, artigo 2º, inciso II (apropriação indébita tributária).¹²

No quarto grupo, temos os chamados crimes funcionais previstos na Lei nº 8.137 de 1990, artigo 3º (extravio, sonegação ou inutilização de documento, corrupção, concussão e advocacia administrativa) e no Código Penal, artigos 316, parágrafo primeiro (excesso de exação) e 318 (facilitação de contrabando ou descaminho).¹³

Por fim, no último grupo têm-se as falsidades (formas específicas de cri-

¹⁰ HABIB, Gabriel. *Leis penais especiais*. 7. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 149.

¹¹ GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; BALTAZAR J, José Paulo. *Legislação penal especial esquematizado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 729.

¹² BRASIL. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 12 abr 2016.

¹³ GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; BALTAZAR J, José Paulo. *Legislação penal especial esquematizado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 729.

me contra a fé pública), previstas no artigo 293, inciso I e V (falsificação de papéis públicos) do Código Penal.¹⁴

4 PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

O princípio da insignificância decorre do desdobramento do postulado da fragmentariedade. Ainda que o legislador crie tipos incriminadores em observância aos princípios gerais do Direito Penal, poderá ocorrer situação em que ofensa concretamente perpetrada seja diminuta, isto é, que não seja capaz de atingir materialmente e de forma relevante e intolerável o bem jurídico protegido. Nesses casos, estaremos diante do que se denomina “infração bagatela”, ou “crime de bagatela”.¹⁵

O princípio da insignificância é uma causa supralegal de exclusão da tipicidade material. É um postulado hermenêutico voltado à descriminalização de condutas formalmente tipificadas.

O princípio da bagatela que deve ser analisado em conexão com os postulados da fragmentariedade e da intervenção mínima do Estado em matéria penal, tem o sentido de excluir ou de afastar a própria tipicidade penal, examinada na perspectiva de seu caráter material.¹⁶

Os critérios objetivos adotados tanto pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça como também do Supremo Tribunal Federal, para a aplicação desse princípio são: a) mínima ofensividade da conduta; b) nenhuma periculosidade social da ação; c) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento; e d) inexpressividade da lesão jurídica provocada.

Sob o aspecto hermenêutico, o princípio da insignificância pode ser entendido como um instrumento de interpretação restritiva do tipo penal sendo formalmente típica a conduta e relevante a lesão, aplica-se a norma penal, ao

¹⁴ GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; BALTAZAR J, José Paulo. *Legislação penal especial esquematizado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 730.

¹⁵ CUNHA, Rogério Sanches. *Manual de direito penal: parte geral*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2014. p. 72.

¹⁶ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *Princípio da insignificância no direito penal brasileiro*. Disponível em: <<http://www.dizerodireito.com.br/2014/03/qual-e-o-valor-maximo-considerado.html>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

passo que, havendo somente a subsunção legal, desacompanhada da tipicidade material, deve ela ser afastada, pois que estará o fato atingido pela atipicidade.¹⁷

Portanto o princípio da bagatela vem sendo aplicado no ordenamento jurídico brasileiro, afastando a própria tipicidade da conduta, desde que preenchidos os requisitos necessários.

5 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STF E DO STJ.

Primeiramente é importante ressaltar que tanto o Superior Tribunal de Justiça, quanto o Supremo Tribunal Federal admitem a possibilidade de aplicação do princípio da insignificância nos crimes tributários.

Porém a questão central é saber se há algum valor, ou melhor, qual valor máximo será considerado para fins de aplicação do princípio da bagatela. A grande discussão quanto ao princípio da insignificância nos delitos tributários sempre foi o patamar a ser considerado para sua determinação.

Essa tarefa foi facilitada nos crimes contra a ordem tributária, porque a administração tributária passou a editar normas no sentido de que determinado valor não seria inscrito em dívida ativa ou não seria executado. Concluiu, então, que, se a Fazenda não executa civilmente em razão do valor, tampouco se justificaria uma condenação criminal.¹⁸

Tradicionalmente, o valor era de 10 mil reais, assim, se o montante do tributo que deixou de ser pago era igual ou inferior a 10 mil reais, não havia crime tributário, aplicando-se o princípio da insignificância.

Esse valor foi fixado pela jurisprudência tendo como base o art. 20 da Lei n.º 10.522/2002,¹⁹ que determina o arquivamento das execuções fiscais cujo valor

¹⁷ CUNHA, Rogério Sanches. *Manual de direito penal: parte geral*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2014. p. 73.

¹⁸ GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; BALTAZAR J, José Paulo. *Legislação penal especial esquematizada*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 743.

¹⁹ Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004). BRASIL. *Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo

consolidado for igual ou inferior a R\$ 10.000,00. Em outros termos, a Lei determina que, até o valor de 10 mil reais, os débitos inscritos como Dívida Ativa da União não serão executados.²⁰

De acordo com entendimento jurisprudencial exposto, não há sentido lógico permitir que alguém seja processado criminalmente pela falta de recolhimento de um tributo que nem sequer será cobrado no âmbito administrativo-tributário. Nesse caso, o direito penal deixaria de ser a *ultima ratio*.

Esse panorama começa a ser alterado com a publicação da portaria do Ministério da Fazenda de nº 75 de 29/03/2012, a qual dispõe em seu artigo 1º, inciso II, “o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais)”.²¹

Portanto, o Poder Executivo atualizou o valor previsto anteriormente na Lei nº 10.522/2002, e passou a entender que não se executaria as ações fiscais cujo objeto fosse dívidas até do valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Diante desse aumento produzido pela Portaria, começou a ser defendida a tese de que o novo parâmetro para análise da insignificância penal nos crimes tributários passou de 10 mil reais (de acordo com o art. 20 da Lei n.º 10.522/2002) para 20 mil reais (com base na Portaria MF 75).²²

Para o STF, o fato de a portaria referida acima ter aumentando o patamar de 10 mil reais para 20 mil reais, produzirá efeitos penais. Portanto de acordo com esse posicionamento, o princípio da insignificância será aplicado aos crimes tributários cujo valor auferido seja até 20 mil reais.²³ Tornando o fato atípico por

dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 12 abr. 2016.

²⁰ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *Princípio da insignificância no direito penal brasileiro*. Disponível em: <<http://www.dizerodireito.com.br/2014/03/qual-e-o-valor-maximo-considerado.html>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

²¹ Art. 1º Determinar: II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria nº 75, de 22 de março de 2012*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/2012/portaria75>>. Acesso em: 12 abr. 2016.

²² CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *Princípio da insignificância no direito penal brasileiro*. Disponível em: <<http://www.dizerodireito.com.br/2014/03/qual-e-o-valor-maximo-considerado.html>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus. *HC 120617 PR*. Primeira Turma. Paciente: Charlei Cavagliar. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de

falta da tipicidade material. Se não vejamos:

HABEAS CORPUS 120.617 PARANÁ

RELATORA : MIN. ROSA WEBER

PACTE.(S) :CHARLIE CAVAGLIERI

IMPTE.(S) :DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :DEFENSOR PÚBLICO-GERAL FEDERAL

COATOR(A/S)(ES) :SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
EMENTA

HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. DESCAMINHO. VALOR INFERIOR AO ESTIPULADO PELO ART. 20 DA LEI 10.522/2002. PORTARIAS 75 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ORDEM CONCEDIDA.

1. A pertinência do princípio da insignificância deve ser avaliada considerando-se todos os aspectos relevantes da conduta imputada. 2. **Para crimes de descaminho, considera-se, para a avaliação da insignificância, o patamar de R\$ 20.000,00, previsto no art. 20 da Lei n.º 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes.** 3. Na espécie, aplica-se o princípio da insignificância, pois o descaminho envolveu elisão de tributos federais que perfazem quantia inferior ao previsto no referido diploma legal. 4. Ordem concedida.²⁴

Ao contrário do posicionamento da Suprema Corte, o STJ entende diferente, logo para o Tribunal da Cidadania, o valor para aplicação do princípio da insignificância continua sendo o patamar de 10 mil reais, cuja interpretação se extrai do artigo 20 da Lei n.º 10.522/2002.

O STJ tem decidido que o valor de 20 mil reais, estabelecido pela Portaria do Ministério da Fazenda de n.º 75/12 como limite mínimo para a execução de

Justiça. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, 04 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24944113/habeas-corpus-hc-120617-pr-stf/inteiro-teor-113678524>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus. *HC 120617 PR*. Primeira Turma. Paciente: Charlei Cavaglier. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, 04 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24944113/habeas-corpus-hc-120617-pr-stf/inteiro-teor-113678524>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

débitos contra a União, não pode ser considerado para efeitos penais (não deve ser utilizado como novo patamar de insignificância).²⁵

O Superior Tribunal de Justiça fundamenta o entendimento acima de duas formas, quais sejam:

- A) Portaria emanada do Poder Executivo não possui força normativa passível de revogar ou modificar lei em sentido estrito. Outrossim, como é cediço, o patamar utilizado para incidência do princípio da insignificância é jurisprudencial e não legal. Não foi a lei que definiu ser insignificante na seara penal o descaminho de valores até dez mil reais, foram os julgados dos Tribunais Superiores que definiram a utilização do referido parâmetro, que, por acaso, está expresso em lei, não sendo correto, portanto, fazer referida vinculação de forma absoluta, ou seja, toda vez que for alterado o patamar para ajuizamento de execução fiscal estaria alterado o valor considerado bagatela.²⁶
- B) A alteração dos valores que justificam a instauração de execução fiscal é definido dentro dos critérios da conveniência e oportunidade da administração pública, o que inviabiliza a aplicação do mesmo entendimento no âmbito penal, haja vista a grande instabilidade que acarretaria e a enxurrada de revisões criminais que geraria. A opção da autoridade fazendária sobre o que deve ou não ser objeto de execução fiscal não pode ter a força de subordinar o exercício da jurisdição penal.²⁷

PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESCAMINHO. MERCADORIAS

²⁵ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Princípio da Insignificância no Direito Penal Brasileiro. Disponível em: <<http://www.dizerodireito.com.br/2014/03/qual-e-o-valor-maximo-considerado.html>>. Acesso em 15 abr. 2015.

²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial. *AgRg no AREsp 303906 RS 2013/0076753-1*. Sexta Turma. Agravante: Fernando da Silva. Agravado: Ministério Público Federal. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior. Brasília, 06 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24944113/habeas-corpus-hc-120617-pr-stf/inteiro-teor-113678524>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial. *AgRg no AREsp 303906 RS 2013/0076753-1*. Sexta Turma. Agravante: Fernando da Silva. Agravado: Ministério Público Federal. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior. Brasília, 06 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24971317/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-303906-rs-2013-0076753-1-stf/inteiro-teor-24971318>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

IMPORTADAS. INSIGNIFICÂNCIA. PARÂMETRO. DÉBITO TRIBUTÁRIO SUPERIOR A DEZ MIL REAIS. RESP N. 1.112.748/TO, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. **NÃO APLICAÇÃO DA PORTARIA MF N. 75/2012.** CIGARROS. TUTELA DA SAÚDE PÚBLICA. 1. Em recente julgado desta Corte, confirmou-se o entendimento de ser insignificante para a Administração Pública o valor de dez mil reais, trazido no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, como já havia sido decidido pela Terceira Seção deste Tribunal, ao julgar o REsp n. 1.112.748/TO, representativo da controvérsia. 2. **Portaria emanada do Poder Executivo não possui força normativa passível de revogar ou modificar lei em sentido estrito. Precedentes.** 3. Em relação à importação de cigarros, não se trata apenas da análise do caráter pecuniário do imposto sonegado, mas sim da tutela da saúde pública, sendo rígido o controle de importação. 4. Agravo regimental improvido.²⁸

Nestes termos, verifica-se uma divergência entre os dois tribunais encarregados de unificar a jurisprudência com o objetivo de gerar segurança jurídica. O postulado da segurança jurídica é princípio de ordem constitucional, e na esfera penal este princípio ganha ainda mais relevo, tendo em vista que está em jogo o direito de liberdade.

Verifica-se assim um grande conflito entre os entendimentos do STF e do STJ, afrontando o princípio da segurança jurídica, já que estamos diante de padrões diferentes para aplicação do princípio da bagatela na esfera penal.

Uma primeira questão a que se pode debater seria a seguinte, é correto o entendimento dos tribunais superiores que aplicam o princípio da insignificância nos delitos contra a ordem tributária, tendo em vista que para uma corrente, a natureza do bem jurídico tutelado nesses crimes seria supraindividual, ou seja, tutela-se a coletividade, uma vez que através da arrecadação fiscal é que o Estado busca a realização das atividades destinadas a suprir as necessidades sócias?

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial. *AgRg no AREsp 303906 RS 2013/0076753-1*. Sexta Turma. Agravante: Fernando da Silva. Agravado: Ministério Público Federal. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior. Brasília, 06 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24971317/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-303906-rs-2013-0076753-1-stj/inteiro-teor-24971318>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

A relevância do bem jurídico tutelado nestes delitos se mostra evidente, se não vejamos: A sonegação de impostos, por exemplo, tem sete vezes o tamanho da corrupção, mas recebe atenção mínima da sociedade e do noticiário. Deixa-se de recolher 500 bilhões de reais por ano aos cofres públicos no País, calcula o presidente do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional, Heráclio Camargo.²⁹

O custo anual médio da corrupção no Brasil, em valores de 2013, corresponde a 67 bilhões anuais, informa José Ricardo Roriz Coelho, diretor-titular do Departamento de Competitividade e Tecnologia Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, com base em cálculos recentes.³⁰

Diante do exposto, pode-se chegar à conclusão de que seria inviável em um Estado do tipo assistencialista a aplicação do princípio da insignificância nesses delitos, uma vez que o Direito Penal também tem uma função preventiva, ou seja, ao punir condutas tidas como criminosas, acaba influenciando para que outras pessoas não se dediquem a atividade criminosa, diminuindo assim a incidência de tais delitos.

Porém, esse não é o entendimento dominante na jurisprudência e na doutrina, que consolidou na possibilidade real de aplicação do princípio da insignificância nos delitos tributários, tendo em vista que o bem jurídico tutelado seria o patrimônio do fisco.

Uma segunda conclusão a que se pode chegar é que ao definir patamares distintos para a possibilidade de aplicação do princípio da insignificância em sede jurisprudencial viola-se o postulado da segurança jurídica.

O primado da segurança jurídica é o primado da lei, em que aquela entra como elemento integrante da norma jurídica: o princípio da legalidade, segundo o qual ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei anterior (CF, art. 5º, inc. II).³¹

²⁹ DRUMMOND, Carlos. *Sonegação de impostos é sete vezes maior que a corrupção*. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/sonegacao-de-impostos-e-sete-vezes-maior-que-a-corrupcao-9109.html>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

³⁰ DRUMMOND, Carlos. *Sonegação de impostos é sete vezes maior que a corrupção*. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/sonegacao-de-impostos-e-sete-vezes-maior-que-a-corrupcao-9109.html>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

³¹ MATOS, Marcela Blumetti. *A segurança jurídica como instrumento jurídico indispensável para intervenção penal*. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2865/A-seguranca-juridica-como-instrumento-juridico-indispensavel-para-intervencao-penal>>. Aces-

Dessa forma, podemos pontuar, por fim, que por trás do princípio da legalidade, encontramos valores como segurança jurídica e liberdade. É que, a elaboração de normas penais (princípio da legalidade), tem a função de garantir uma uniformização e previsibilidade da intervenção penal, subtraindo as arbitrariedades, garantindo um mínimo de segurança jurídica para a sociedade.³²

Por fim, uma questão interessante e desproporcional que afeta o princípio da isonomia e razoabilidade no direito penal. Os patamares de 10 mil reais (STJ) e 20 mil reais (STF) não se aplicam as esferas estaduais e municipais, ou seja, é possível que no âmbito destes entes não sejam aplicado o princípio da bagatela nos crimes tributários no qual o sujeito passivo seja o fisco estadual ou o fisco municipal. Nesse sentido se pronunciou o STJ:

SONEGAÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO DE COMPETÊNCIA ESTADUAL. ATIPICIDADE MATERIAL DA CONDUTA. INAPLICABILIDADE DO PATAMAR DISPOSTO NO ARTIGO 20 DA LEI N. 10.522/02. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL APENAS AOS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO.

1. Não obstante esta Corte Superior de Justiça tenha entendimento pacificado no sentido de aplicar o princípio da insignificância aos crimes contra a ordem tributária nos quais o valor da exação suprimido ou reduzido não ultrapasse a quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), é certo que a referida construção jurisprudencial encontra arrimo no disposto no artigo 20 da Lei n. 10.522/02, que trata do Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais. 2. O fato da União, por razões políticas ou administrativas, optar por autorizar o pedido de arquivamento das execuções fiscais que não ultrapassam o referido patamar não permite, por si só, que a mesma liberalidade seja estendida aos demais entes federados, o que somente poderia ocorrer caso estes também legislassem no mesmo sentido, tendo em vista que são dotados de autonomia. 3. **Dentre os critérios elencados pela jurisprudência dominante para a incidência do princípio da insignificância encontra-se a inexpressividade da lesão jurídica ocasionada pela conduta, parâmetro que pode variar a depender do sujeito passivo do crime.** 4. Não havendo nos autos nenhuma

so em: 15 abr. 2016.

³² MATOS, Marcela Blumetti. *A segurança jurídica como instrumento jurídico indispensável para intervenção penal*. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2865/A-seguranca-juridica-como-instrumento-juridico-indispensavel-para-intervencao-penal>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

comprovação de que o Estado de São Paulo tenha editado lei semelhante àquela que, com relação aos tributos de competência da União, deu origem ao entendimento jurisprudencial que se pretende ver aplicado ao caso em tela, afasta-se a alegada atipicidade material da conduta – STJ - HC 180993/SP, 5ª T., rel. Min. Jorge Mussi, DJe 19/12/2011 (Grifo nosso).³³

Diante desse cenário, é possível dizer que se uma pessoa cometer o crime de sonegação fiscal contra o fisco estadual, cujo valor auferido não ultrapasse os patamares aceitos pela jurisprudência majoritária, não se aplicará o princípio da insignificância, pois se o fisco lesado não dispõe de lei que trate do não ajuizamento de ação de execução fiscal cujo valor não interessa a fazenda pública, terá o agente cometido crime tributário.

A mesma situação não ocorrerá se o delito tributário tiver por objeto tributo federal, cujo sujeito passivo será a União, neste caso, se o valor auferido com o ilícito penal estiver dentro dos patamares usados pelo STJ e STF, aplicará o princípio da insignificância tornando a conduta atípica por ausência de tipicidade material.

Um exemplo dessa violação ao princípio da taxatividade e da segurança jurídica na seara penal é o caso do Distrito Federal, em que a Lei Complementar Distrital nº 904/2015, em seu art. 1º dispõe que fica dispensado o ajuizamento de execução fiscal para cobrança dos créditos tributários cujos valores sejam iguais ou inferiores a R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) no caso de crédito tributário referente ao ICMS, e R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) para os demais tributos.³⁴

³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus. HC 180993 SP 2010/0142109-5. Quinta Turma. Impetrante: Augusto Fauvel de Moraes. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Paciente: André Ricardo Bonetti Rosa. Relator. Min. Jorge Musi. Brasília, 13 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21287574/habeas-corpus-hc-180993-sp-2010-0142109-5-stj>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

³⁴ DISTRITO FEDERAL. Lei Complementar nº 904, de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre a racionalização no ajuizamento de execuções fiscais, regula a inscrição e a cobrança da dívida ativa do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=904&txtAno=2015&txtTipo=4&txtParte=>>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

Art. 1º Fica dispensado o ajuizamento de execução fiscal para a cobrança dos créditos tributários e não tributários, inscritos em dívida ativa do Distrito Federal, cujos valores consolidados, por devedor, sejam iguais ou inferiores aos seguintes valores:

I - R\$ 15.000,00, reajustáveis anualmente conforme os parâmetros do art. 1º da Lei Complementar nº 435, de 27 de dezembro de 2001, na hipótese de crédito tributário referente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

Logo, será possível a aplicação do princípio da bagatela, na esfera distrital, se o valor auferido com crime tributário não ultrapassar os patamares de R\$ 15.000,00 (ICMS) ou R\$ 5.000,00 (nos demais tributos).

Portanto, temos vários parâmetros para aplicação do princípio da insignificância nos crimes tributários, a depender se o tributo é federal (STF ou STJ) ou estadual, causando uma grande insegurança jurídica.

Uma forma de solucionar a relevante divergência da aplicação do citado princípio aos delitos contra a ordem tributária seria a criação de uma norma penal emanada pela União, tendo em vista que a matéria é de competência legislativa privativa deste ente. Sendo essa norma nacional solucionaria a afronta ao princípio da segurança jurídica.

Nesse sentido ensina Luiz Flávio Gomes:

Por falta de uma lei nacional sobre o tema, ou seja, por ausência de um critério único, estabelecido no Código Penal (de preferência), vemos o disparate de aceitar o limite de R\$ 10 mil reais num caso e, ao mesmo tempo, negar a incidência da insignificância quando se trata de R\$ 100,00 relacionados com um determinado tributo estadual ou municipal.³⁵

Todos os países mais avançados (Espanha, por exemplo) contam com um limite valorativo fixado na lei penal: enquanto não ultrapassada tal valor, não há que se falar em crime (do ponto de vista material).³⁶

6 CONCLUSÃO

Diante do exposto, pode-se chegar à conclusão que ao adotar vários parâmetros de diversos valores, para a aplicação do princípio da insignificância em relação aos crimes tributários, afastando-se assim a tipicidade material da con-

II - R\$ 5.000,00, reajustáveis anualmente conforme os parâmetros do art. 1º da Lei Complementar nº 435, de 2001, para todos os demais créditos tributários ou não tributários.

³⁵ GOMES, Luiz Flávio. *Princípio da insignificância. Crimes tributários. Limite válido para todos os tributos (federal, estadual ou municipal)*. Disponível em: <<http://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121930379/principio-da-insignificancia-crimes-tributarios-limite-valido-para-todos-os-tributos-federal-estadual-ou-municipal>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

³⁶ GOMES, Luiz Flávio. *Princípio da insignificância. Crimes tributários. Limite válido para todos os tributos (federal, estadual ou municipal)*. Disponível em: <<http://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121930379/principio-da-insignificancia-crimes-tributarios-limite-valido-para-todos-os-tributos-federal-estadual-ou-municipal>>. Acesso em: 17 abr. 2016

duta, afronta diretamente os postulados da segurança jurídica e da taxatividade da lei penal.

O Direito Penal é ramo do direito público que cabe privativamente à União legislar, nesse sentido há clara ofensa ao princípio da legalidade, tendo em vista que conforme explicado acima, a aplicação do princípio da bagatela fica sujeito a valores diferentes a depender se a natureza do tributo for de âmbito estadual ou federal, causando uma grande insegurança jurídica.

A relevância do bem jurídico nos delitos contra a ordem tributária é evidente, pois os recursos auferidos são destinados para atender as necessidades sociais, através das políticas públicas.

Uma forma de sanar a grande divergência entre os patamares mínimos exigidos para a aplicação do princípio da bagatela é a criação de uma norma penal de competência da União, dispondo sobre o valor mínimo para a caracterização do delito tributário, ou seja, tornando a conduta atípica do ponto de vista formal e material, se não ultrapassar os valores definidos em nesta lei. Portanto, essa lei de caráter nacional que se aplica a todos os entes políticos vai balizar todo sistema jurídico penal, efetivando-se o princípio da segurança jurídico.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 12 abr. 2016.

BRASIL. *Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 12 abr. 2016

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria nº 75, de 22 de março de 2012*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providência Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/2012/portaria75>>. Acesso em: 12 abr. 2016

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial. *AgRg no AREsp 303906 RS 2013/0076753-1*. Sexta Turma. Agravante: Fernando da Silva. Agravado: Ministério Público Federal. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior.

Brasília, 06 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24971317/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-303906-rs-2013-0076753-1-stj/inteiro-teor-24971318>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus. *HC 180993 SP 2010/0142109-5*. Quinta Turma. Impetrante: Augusto Fauvel de Moraes. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Paciente: André Ricardo Bonetti Rosa. Relator. Min. Jorge Musi. Brasília, 13 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21287574/habeas-corpus-hc-180993-sp-2010-0142109-5-stj>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus. *HC 120617 PR*. Primeira Turma. Paciente: Charlei Cavagliar. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relatora. Min. Rosa Weber. Brasília, 04 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24944113/habeas-corpus-hc-120617-pr-stf/inteiro-teor-113678524>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *Princípio da insignificância no direito penal brasileiro*. Disponível em: <<http://www.dizerodireito.com.br/2014/03/qual-e-o-valor-maximo-considerado.html>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

CUNHA, Rogério Sanches. *Manual de direito penal: parte geral*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2014.

DISTRITO FEDERAL. *Lei Complementar nº 904, de 28 de dezembro de 2015*. Dispõe sobre a racionalização no ajuizamento de execuções fiscais, regula a inscrição e a cobrança da dívida ativa do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=904&txtAno=2015&txtTipo=4&txtParte=>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

DRUMMOND, Carlos. *Sonegação de impostos é sete vezes maior que a corrupção*. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/sonegacao-de-impostos-e-sete-vezes-maior-que-a-corrupcao-9109.html>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

GOMES, Luiz Flávio. *Princípio da insignificância. Crimes tributários. Limite válido para todos os tributos (federal, estadual ou municipal)*. Disponível em: <<http://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121930379/principio-da-insignificancia-crimes-tributarios-limite-valido-para-todos-os-tributos-federal-estadual-ou-municipal>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; BALTAZAR J, José Paulo. *Legislação penal especial esquematizado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

HABIB, Gabriel. *Leis penais especiais*. 7. ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

MATOS, Marcela Blumetti. *A segurança jurídica como instrumento jurídico indispensável para intervenção penal*. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2865/A-seguranca-juridica-como-instrumento-juridico-indispensavel-para-intervencao-penal>>. Acesso em: 15 abr. 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MUSCO, E. *Diritto penale tributario*. 2. ed. Bologna: Zanichelli, 2013.

PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SAIBRO, Henrique. *Afinal, qual é o bem jurídico-penal tributário?* Disponível em: <<http://canalcienciascriminais.com.br/artigo/afinal-qual-e-o-bem-juridico-penal-tributario/>>. Acesso em: 12 abr. 2016.



Agência Brasileira do ISBN

ISBN 978-85-61990-56-5



9 788561 990565